

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

DU
PRIVILÈGE DU TRÉSOR

POUR LE RECOUVREMENT
DE LA CONTRIBUTION EXTRAORDINAIRE
SUR LES BÉNÉFICES DE GUERRE

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le Samedi 31 Mai 1924, à 2 heures

PAR

Paul PROUX

Président : M. WAHL, professeur
Suffragants { MM. ALLIX, professeur
PILON, professeur

PARIS

JOUVE ET C^{ie}, ÉDITEURS

15, Rue Racine, 15

1924

THÈSE
POUR
LE DOCTORAT

THESE

1800

LE DOCTORAT

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

DU
PRIVILÈGE DU TRÉSOR
POUR LE RECOUVREMENT
DE LA CONTRIBUTION EXTRAORDINAIRE

SUR LES BÉNÉFICES DE GUERRE

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le Samedi 31 Mai 1924, à 2 heures

PAR

Paul PROUX

Président : M. WAHL, professeur
Suffragants { *MM. ALLIX, professeur*
PILON, professeur

PARIS
JOUVE ET C^{ie}, ÉDITEURS
15, Rue Racine, 15

1924

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.



A MON PÈRE

A MA MÈRE

A MON ONCLE LE CHANOINE DYVERSAIS

BIBLIOGRAPHIE

Recueil juridique des sociétés, Jurisclasseurs, avril 1924, n° 4.
Maria (Paul). — Etude sur le privilège du Trésor public.
Paris, 1921.

Besson. — Traité pratique du privilège du Trésor en matière de contribution sur les bénéfices de guerre. Paris, 1923.

Viel. — Le privilège du Trésor pour le recouvrement de la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre et la nouvelle réglementation de la loi du 10 août 1922.
Paris, 1922.

Bayart (Pierre). — Le privilège du Trésor en matière de contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre.
Lille, 1923.

— Les apports en société et le Privilège du Trésor. Lille.
1923.

Circulaire de la Direction de la comptabilité publique, n° 2292,
29 juillet 1920 sur l'application de la loi du 25 juin 1920
créant de nouvelles ressources fiscales.

Circulaire de la Direction de la comptabilité publique, n° 2407
du 10 août 1922 sur l'application de la loi du 10 août
1922.

Chambre des avoués du Tribunal civil de la Seine, Note sur la
loi du 10 août 1922. Paris, octobre 1922.

Journal des notaires et des avocats, nos 32746-32772-33242.

Journal du notariat, 1923, n° 3 et 4.

Répertoire pratique du notariat et de l'Enregistrement, t. XLII,
n° 15-16-17-20-21.

DU PRIVILÈGE DU TRÉSOR

POUR LE RECouvreMENT
DE LA CONTRIBUTION EXTRAORDINAIRE
SUR LES BÉNÉFICES DE GUERRE

CHAPITRE PREMIER

INTRODUCTION

A. — HISTORIQUE

L'histoire nous montre qu'au cours de périodes troublées alors que la vie sociale semble avoir perdu son équilibre normal, les peuples se voient obligés de créer au fur et à mesure des besoins nouveaux ou des circonstances imprévues qu'ils rencontrent, des lois exceptionnelles destinées dans l'esprit de leurs auteurs à une existence provisoire.

Il arrive fréquemment que ces lois se perpétuent au delà des événements qui les ont provoqués. Lois martiales, lois révolutionnaires, et plus près de nous toute la législation de la guerre, en sont des exemples saisissants.

Parmi ces diverses lois de circonstance il en est dont l'importance est considérable et dont les applications ont survécu à l'état de guerre. Tel est l'ensemble des

lois qui créent la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre et organisent son recouvrement. Ces lois dont on pourrait croire le principe nouveau ont cependant des origines bien lointaines.

En effet à toutes les époques où l'on a vu la fortune changer de mains brusquement le législateur a cherché à rétablir l'équilibre en faisant rendre gorge à ceux qui se sont enrichis rapidement. Pour arriver à ce résultat plus moral que juridique on a été amené à se servir de moyens toujours énergiques, et parfois exorbitants du droit commun.

Déjà à Rome les empereurs n'hésitent pas à confisquer les biens des chevaliers enrichis dans les fournitures aux armées. Le procédé était peut-être brutal, mais sûrement efficace. L'on n'avait pas toujours recours à de tels moyens. L'on se contentait le plus souvent de créer des impôts très lourds. Mais plus l'impôt est lourd, plus le recouvrement en est difficile; d'où la nécessité d'avoir recours à des garanties spéciales.

Ainsi les contribuables en retard dans le paiement de l'impôt devaient les intérêts sans qu'il fût nécessaire de les mettre en demeure; mesure absolument contraire au droit commun (Digeste, livre XXII, titre 1^{er}, loi 17) et surtout la créance du fisc était assorti d'une hypothèque légale (Fragm. de jure fisci. 5).

Dans l'ancien droit français pour le recouvrement de l'impôt on se contenta sur ce point comme sur beaucoup d'autres, d'appliquer la loi romaine. Pothier dans son *Traité des hypothèques*, parlant des hypothèques générales tacites, ne manque pas de citer l'hypothèque du

fisc et il commente la loi romaine : *Fiscus semper habet jus pignoris* (l. 46, § 3 ff. de *jure fisci*, Pothier, *Traité de l'hypothèque*, chap. I, p. 116). Sous la révolution le besoin d'argent étant plus grand que jamais et les impôts rentrant mal, on augmenta les droits du fisc. La loi du 11 brumaire an VII, article 11 n° 2, donnait au Trésor un privilège pour la contribution foncière pour l'année échue et l'année en cours. Ce privilège qui portait sur les immeubles était dispensé d'inscription. Cette dernière particularité est à noter. En effet le principe du privilège occulte sur les immeubles qui était alors resté peu de temps en application, a été de nouveau remis en vigueur par la loi du 25 juin 1920 votée à une époque où les circonstances politiques et économiques étaient à peu près identiques à celles qui existaient au moment du vote de la loi de brumaire an VII.

Lors de la rédaction du Code civil on pensa y introduire au titre des privilèges, en même temps que le vieux principe, venu du droit romain, les lois de la période révolutionnaire régissant le privilège du Trésor public mais l'on jugea, avec juste raison, que les lois fiscales sont par leur nature trop mobiles, trop sujettes à varier selon les circonstances pour qu'elles puissent être insérées sans inconvénient dans un code. Aussi on se contenta d'en constater l'existence et de renvoyer aux textes spéciaux. Ce fut le but de l'article 2098 du Code civil ainsi conçu : « le privilège a raison des droits du Trésor public et l'ordre dans lequel il s'exerce sont réglés par les lois qui les concernent. »

B. — LOI DU 12 NOVEMBRE 1808

Pour compléter ce texte diverses lois furent votées et notamment celle du 12 novembre 1808 relative au privilège du Trésor public pour le recouvrement des contributions directes, loi très importante, d'une application journalière et dont il n'est pas superflu de rappeler le texte.

« Article premier. — Le privilège du Trésor public pour le recouvrement des contributions directes est réglé ainsi qu'il suit et *s'exerce avant tout autre*. 1^o Pour la contribution foncière de l'année échue et de l'année courante : sur les récoltes, fruits, loyers et revenus des biens immeubles sujets à contribution; 2^o Pour l'année échue et l'année courante des contributions mobilières des portes et fenêtres, des patentes et tout autre contribution directe et personnelle, sur tous les meubles et autres effets mobiliers appartenant aux redevables, en quelque lieu qu'ils se trouvent.

« Art. 2. — Tous fermiers, locataires, receveurs, économes, notaires, commissaires priseurs et autres dépositaires et débiteurs de deniers provenant du chef des redevables et affectés au privilège du Trésor public, seront tenus, sur la demande qui leur en sera faite, de payer en l'acquit des redevables et sur le montant des fonds qu'ils doivent ou qui sont en leurs mains jusqu'à concurrence de tout ou partie des contributions dues par ces derniers. Les quittances des percepteurs pour les sommes légitimement dues leur seront allouées en compte.

« Art. 3. — Le privilège attribué au Trésor public pour le recouvrement des contributions directes ne préjudicie point aux autres droits qu'il pourrait exercer sur les biens des redevables comme tout autre créancier.

« Art. 4 — Lorsque dans le cas de saisie de meubles et autres effets mobiliers pour le paiement des contributions, il s'élèvera une demande en revendication de tout ou partie des dits meubles et effets, elle ne pourra être portée devant les tribunaux ordinaires qu'après avoir été soumise par l'une des parties intéressées à l'autorité administrative aux termes de la loi des 23 et 28 octobre 1790. »

Cette loi sous le régime de laquelle nous vivons actuellement modifia la loi de brumaire an VII, en étendant le privilège à toutes les contributions mobilières mais en le restreignant aux meubles.

En ce qui concerne l'impôt foncier, le privilège ne porte que sur les revenus des immeubles pour lesquels l'impôt est dû. Mais sur les revenus de ces immeubles avec le droit de préférence le Trésor a aussi le droit de suite, ce qui peut être désastreux pour un acquéreur. C'est pourquoi l'article 11 du règlement qui a suivi la publication de la loi déclare « que l'acquéreur d'une propriété doit en conséquence s'assurer que les contributions imposées sur cette propriété ont été payées jusqu'au jour de la vente » et la même observation s'applique également à tous les adjudicataires d'immeubles vendus par autorité de justice. En réduisant le privilège aux meubles et en ne l'accordant que pour les impôts dus pour l'année échue et l'année courante

« on a voulu », est-il dit dans les motifs de la loi de 1808, « que la durée et l'assiette de ce privilège n'entravassent pas les transactions. »

Pour les contributions mobilières auxquelles la loi était étendue, les dispositions sont à peu près identiques, avec cette seule différence, que le privilège frappe tous les biens meubles du débiteur et *partout où ils se trouvent*.

Quant au rang du privilège la loi est des plus formelles, il passe avant tout autre, par conséquent avant tous les privilèges généraux et particuliers sur les meubles indiqués dans les articles 2101 et 2102 du Code civil. Une seule exception est faite en faveur des frais de justice qui, ainsi que le fait remarquer Troplong (*Privilège et hypothèque*, t. I, p. 32), sont moins un privilège qu'un prélèvement nécessaire sur le prix conformément à l'article 657 du Code de procédure civile.

L'article 2 de la loi reprend en le modifiant le décret des 5 et 18 août 1791 et organise au profit du Trésor une sorte de saisie arrêt permanente entre les mains de tous les détenteurs de deniers appartenant aux redevables. Ces détenteurs ont, en effet, l'obligation d'assurer le paiement de l'impôt sur une demande faite par le percepteur.

Le privilège du Trésor ne préjudicie en rien aux autres droits que peut avoir le Trésor pour poursuivre son débiteur, il peut notamment saisir les immeubles mais, alors, il n'a que les droits d'un créancier ordinaire obligé de venir par concurrence.

Enfin la loi prévoit le cas, assez fréquent d'ailleurs, où sur les poursuites intentées par le percepteur, s'élèvera

une demande en revendication formée par un tiers et elle renvoie, aux termes de la loi du 23 et du 28 octobre, 5 novembre 1790 qui exige la production à l'Administration d'un mémoire préalable à toute instance. L'expression « préalable à toute instance » doit s'entendre en ce sens que le mémoire soit déposé préalablement à l'assignation. Aucune autre interprétation ne pouvant prévaloir contre le texte clair de la loi (cour de Paris, 13 fév. 1924. Percepteur d'Aubervillers c. Johnson. *Dalloz Hebdomadaire*, n° 14, p. 271).

En somme cette loi courte et précise qui est restée la charte en la matière et à laquelle nous nous référerons plus d'une fois au cours de cette étude règle en peu d'articles la matière complexe du privilège du Trésor. Elle aurait pu servir utilement de modèle à nos législateurs modernes quand ils ont voulu réglementer ce privilège en matière de bénéfices de guerre.

C. — LOI DU 1^{ER} JUILLET 1916

A des situations exceptionnelles il faut des mesures exceptionnelles. L'argent, nerf de la guerre, a été plus que jamais nécessaire dans la dernière guerre pour obtenir la victoire. Aussi pour se le procurer le Gouvernement a d'abord eu recours au moyen qui paraît le plus simple : l'emprunt. Bientôt étant donné les milliards qu'absorbait la défense nationale, ce moyen parut insuffisant. Les Chambres votèrent l'application de l'impôt sur le revenu pour le 1^{er} janvier 1916, mais le produit de cet impôt devait être assez faible, il fallut découvrir

autre chose. C'est alors que suivant l'exemple d'autres belligérants comme l'Angleterre ou l'Italie et même de certains neutres tels que le Danemark et la Suède, le Gouvernement déposa le 19 janvier 1916 un projet de loi pour l'établissement d'une contribution extraordinaire sur les bénéfices exceptionnels réalisés pendant la guerre. Ce projet remanié par la Commission des finances de la Chambre fit l'objet d'un remarquable rapport de Raoul Péret et devint la loi du 1^{er} juillet 1916.

Cette loi qui est une loi de circonstance, créant une contribution « extraordinaire » et dont certaines prescriptions peuvent sembler exorbitantes, s'explique quand on en connaît les motifs. Voici comment la justifiait le sénateur Aimond dans son rapport au Sénat : « La guerre
« a bouleversé profondément les conditions écono-
« miques de notre pays, sa partie la plus riche et la plus
« industrielle était envahie par l'ennemi, ce qui nous
« privait des importantes ressources productives des
« départements occupant chez nous la première place
« au point de vue agricole comme au point de vue indus-
« triel; nous étions ainsi obligés, aussi bien pour les
« besoins de la population civile que pour ceux de la
« défense nationale de faire un appel inusité à toutes
« sortes de matières premières et de faire surgir du sol
« de nombreuses activités industrielles pour les mettre
« en œuvre. Cet effort industriel de la France n'aura
« pas été moins grand que son effort militaire dans une
« lutte où la machine a été de plus en plus le complé-
« ment indispensable de l'homme. Si donc d'un côté
« nous avons à déplorer de nombreuses ruines, si sur

« certains points le commerce, l'industrie et l'agricul-
« ture ont subi de terribles dommages dont ils seront
« longs à se relever, sur d'autres, au contraire, on assiste
« depuis dix-huit mois à un mouvement considérable
« d'affaires qui ont pour la plupart comme point de
« départ ou comme but, les fournitures à l'Etat et aux
« administrations publiques. Les conditions dans les-
« quelles les marchés, et principalement les premiers
« marchés ont été consentis : nécessité d'une exécution
« rapide, absence de concurrence, croyance générale
« à une moindre durée de la guerre, etc... ont eu dans
« beaucoup de cas pour conséquences de laisser aux
« titulaires de ces marchés ou des fournitures qu'ils
« nécessitaient, une marge très large de bénéfices, ce
« qui a nécessairement appelé l'attention de l'opinion
« publique.

« Ainsi donc d'un côté pertes et dommages et de l'autre
« bénéfices exceptionnels ou supplémentaires provenant
« dans l'un ou l'autre cas du fait de la guerre, de là l'idée
« devait venir tout naturellement de demander aux
« heureux dans la circonstance, non pas la compen-
« sation qu'espèrent les malheureux, mais du moins une
« contribution qui vienne en aide au Trésor et dont le
« principe ne puisse même pas être discuté. C'est à ce
« point de vue du reste, que la question a été envisagée à
« l'étranger, même par les non belligérants... Il est de
« toute justice que ces bénéfices imprévus et souvent
« considérables réalisés à l'occasion de la guerre contri-
« buent dans une large mesure aux dépenses de la guerre
« elle-même... Les sociétés et les particuliers qui en pro-

« fitent feront volontiers l'abandon d'une part de l'augmentation de leurs profits et serviront ainsi leur propre intérêt en même temps que l'intérêt national. »

Cet exposé un peu long est nécessaire pour bien faire remarquer l'esprit qui a présidé à l'élaboration de la loi, et qui se retrouvera peut-être atténué mais toujours vivace dans les différentes lois que nous aurons à étudier. En somme on part de ce principe : Pendant que la nation luttait et s'appauvriissait dans cette lutte une minorité profitant des circonstances s'enrichissait. Contre cet état de choses profondément immoral, l'Etat devra intervenir avec d'autant plus d'énergie que ceux qui seront soumis aux rigueurs de la loi sont souvent bien peu dignes d'intérêts. Dans ces conditions il ne faudra donc pas s'étonner si quelques décisions prises semblent exorbitantes du droit commun.

La loi commence d'abord par poser le principe de l'impôt extraordinaire sur les bénéfices de guerre qui frappera pendant la durée des hostilités et une année ensuite les bénéficiaires de marchés, les intermédiaires, les sociétés et les personnes patentées et enfin les entreprises minières, on a bien soin d'en exclure formellement les cultivateurs (art. 1^{er}). Mais comment calculer ces bénéfices dus à la guerre ? C'est l'objet des articles 2 et 3 qui établissent le bénéfice normal et la façon de déterminer le produit net d'une entreprise. Une fois le bénéfice établi il devra être déclaré dans les deux mois de la publication de la loi et ensuite dans les trois premiers mois de l'année (art. 4). Cette déclaration dont la forme est prévue (art. 5) est remise à la Commission

du premier degré organe créé par la loi siégeant au chef-lieu de chaque département. Cette Commission examine les déclarations, elle peut entendre les intéressés. Puis elle statue, acceptant la déclaration ou la modifiant (art. 7 et 8). Le contribuable qui n'aura pas fait de déclaration sera taxé d'office après une mise en demeure (art. 9). Quelle que soit la décision prise par la Commission, elle est notifiée à l'intéressé qui, dans le mois, peut faire appel et porter l'affaire devant la Commission supérieure dont l'article 11 fixe la composition; cette Commission siège au ministère de la Justice et ses décisions sont sans recours sauf pour excès de pouvoir et violation de la loi. Le bénéfice une fois établi il fallait déterminer la part revenant à l'Etat; on la fixa à 50 % du bénéfice (art. 12). Puis prévoyant le cas probable de fausses déclarations ou de déclarations tardives le législateur édicte diverses pénalités (art. 13 et 14), prend ensuite diverses dispositions pour assurer le secret de l'impôt (art. 18 et 19) et termine en menaçant de peines correctionnelles les fraudeurs.

Dans cette analyse rapide de la loi nous avons volontairement passé sous silence les articles 16 et 17 dont l'examen détaillé présente un intérêt particulier pour cette étude. « Les rôles de la contribution extraordinaire » sont établis et le recouvrement en est poursuivi « comme en matière de contributions directes ». Tel est le paragraphe 1 de l'article 16. On aurait pu en effet douter de la nature de cette contribution spéciale sans précédent dans notre droit fiscal; aussi le législateur, a-t-il bien fait de déclarer nettement qu'il l'assimilait

aux contributions directes et que son recouvrement s'opérerait comme pour ces dernières. Le privilège de la loi du 12 novembre 1808 dont est assorti la créance d'impôts directs ainsi que nous l'avons vu plus haut, existera donc également en faveur de la contribution extraordinaire, avec tous ses avantages, il sera même étendu : On lit en effet au paragraphe 3 de l'article 17 la phrase suivante : « Pour l'exercice du privilège du « Trésor et pour l'application de la prescription triennale; chacune des annuités sera considérée comme « une contribution distincte afférente à l'année pendant laquelle elle est exigible. » Pour se rendre compte de la portée de ce texte il faut savoir que la loi prévoyait le cas où les redevables auraient, avant le vote de la loi, investi leurs bénéfices (dont on va reprendre 50 %) en améliorations ou extension de leur entreprise et se trouveraient ainsi dans l'impossibilité de payer l'impôt. Dans ce cas elle leur accorde sous certaines conditions des délais et leur permet de s'acquitter des impôts afférents aux bénéfices ainsi employés, en trois annuités, le point de départ de ces trois annuités étant l'année d'émission des rôles. Or nous avons vu que d'après la loi du 18 novembre 1808 la créance d'impôt est privilégiée pour l'année échue et l'année courante. Dans l'espèce qui nous occupe la dernière annuité n'aurait pas été privilégiée et l'on serait arrivé à ce résultat étrange de l'Etat diminuant la qualité de sa créance en accordant des délais à son débiteur. La loi du 12 novembre 1808 apparaissait donc comme insuffisante.

Malheureusement l'insuffisance de la loi de 1808 constatée par le législateur était bien peu de chose à côté de celle que l'usage et la difficulté de faire rentrer l'impôt allaient montrer.

CHAPITRE II

LOI DU 25 JUIN 1920

En effet si le privilège général sur les meubles était suffisant pour garantir le recouvrement des impôts directs, généralement peu élevés, il n'en était plus de même pour la contribution sur les bénéfices de guerre dont les cotes toujours élevés se chiffraient parfois par dizaines de millions. De plus ce privilège insuffisant ne permettait pas d'atteindre les nombreux contribuables qui avaient investi leurs bénéfices dans des immeubles ou dans des meubles nécessaires à leur industrie et devenus de ce fait immeubles par destination. Cette insuffisance du privilège s'étendait encore à la durée de son exercice; en effet, « l'année échue et l'année courante », durée fixée par l'article 1^{er} de la loi du 12 novembre 1808, était un délai bien court pour une imposition nouvelle, difficile à établir, et donnait lieu à de nombreuses fraudes et contestations. Cette situation a d'ailleurs été nettement définie dans le rapport fait au Sénat par M. Henri Béranger sur le projet de loi tendant à réglementer l'exercice du privilège du Trésor pour le recouvrement de la Contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre (*Journal Officiel* du 30 juin 1922, annexe n° 458).

Devant ces inconvénients le projet de loi portant création de nouvelles ressources fiscales déposé par le Gouvernement dans le courant de 1920, contenait un article 17 ainsi conçu : « Par dérogation aux dispositions du premier alinéa de l'article 16 de la loi du 1^{er} juillet 1916, instituant une contribution extraordinaire sur les bénéfices exceptionnels ou supplémentaires réalisés pendant la guerre et de l'article 149 de la loi du 3 frimaire an VII, le délai à l'expiration duquel les percepteurs seront déchus de tous droits et de toute action envers les redevables de la dite contribution est porté à quinze ans à dater du jour de l'établissement du rôle. »

« Pour la dite contribution le privilège du Trésor s'exerce pendant la même période *sur tous les meubles et revenus des contribuables,*

« Les cotes non recouvrées dans un délai d'un an à partir de l'échéance de la dernière portion exigible, pourront être admises en surséance dans des conditions qui seront déterminées par un décret rendu sur la proposition du ministre des Finances. Le montant des cotes admises en surséance sera déduit de celui des rôles. Les modalités suivant lesquelles aura lieu le recouvrement des dites cotes seront fixées par le même décret. »

Cet article qui donnait entièrement satisfaction au Trésor, puisqu'il portait à quinze années la durée d'exercice de son privilège, augmentant ainsi notablement sa garantie, vint en discussion à la Chambre des députés à la deuxième séance du 28 avril 1920.

MM. René Lafarge et Marc Dussaud proposèrent alors de rédiger le deuxième alinéa de la façon suivante :
« Pour ladite contribution le privilège du Trésor s'exerce
« pendant la même période *sur tous LES BIENS* des contri-
« buables. » Cette modification que rien ne justifiait
et qui n'était appuyée d'aucun motif fut acceptée par
M. Maurice Bokanowski, rapporteur général adjoint, au
nom de la Commission des finances, d'accord avec
M. le ministre des Finances sans aucun examen, mise
aux voix et adoptée sans aucune discussion (*Journal
Officiel. Débats parlementaires*, n° du 29 avril 1920).

Ainsi le changement d'un seul mot qui avait pour
résultat de faire porter le privilège du Trésor sur l'uni-
versalité du patrimoine des contribuables, modifiant
profondément le régime antérieur créant des difficultés
nombreuses qui quatre années après ce vote malencon-
treux ne sont pas encore toutes réglées, passa complète-
ment inaperçu des parlementaires.

L'article 17 du projet ainsi modifié devint l'article 20
de la loi du 25 juin 1920 portant création de nouvelles
ressources fiscales.

Ce que nos législateurs, dont le moins qu'on puisse
dire est qu'ils furent en l'espèce bien imprévoyants,
n'avaient pas vu, les praticiens ne tardèrent point à
l'apercevoir.

L'administration des Finances se hâta à bon droit
d'ailleurs de profiter des avantages que la loi nouvelle
lui donnait. La circulaire de la comptabilité publique
du 29 juillet 1920 signala la première « cette arme effi-
cace » donnée au service du recouvrement des contri-

butions et conclut nettement à l'existence d'un privilège sur les immeubles, privilège dispensé d'inscription et malgré cela opposable aux tiers. Cette manière de voir qui, au premier abord, ne peut sembler étrange quand on est habitué à considérer un droit réel comme opposable aux tiers qu'autant qu'il est rendu public, était cependant tout à fait juridique. En effet le privilège donné par la loi du 25 juin 1920 n'est pas un privilège nouveau comme certains ont voulu le prétendre. C'est uniquement le privilège institué par la loi du 12 novembre 1808 étendu aux immeubles. Pour s'en rendre compte il suffit de relire l'article 16 de la loi du 1^{er} juillet 1916 (voir p. 10). Nous sommes en matière de contributions directes et le privilège général accordé pour le recouvrement de ces contributions est applicable aux contributions pour bénéfices de guerre avec cette particularité, qu'étant donné l'importance de l'impôt le privilège a été étendu aux immeubles. Or, en tant que privilège général il vient s'ajouter à la liste des privilèges généraux énumérés dans l'article 2101 du Code civil avec le rang qui lui est fixé par la loi du 12 novembre 1808. L'article 2104 relatif aux privilèges généraux sur les meubles et immeubles et l'article 2105 qui stipule que ces privilèges priment les privilèges spéciaux sur les immeubles lui sont applicables. Mais que faites-vous, dira-t-on, de l'article 2106 qui veut que les privilèges ne produisent d'effet à l'égard des immeubles qu'autant qu'ils sont rendus publics par une inscription? L'objection serait fondée si l'article suivant ne créait des exceptions et notamment en faveur des privilèges de l'article 2101

auquel nous assimilons le privilège pour le recouvrement des impôts sur les bénéfices de guerre. Il en résulte en reprenant les termes par lesquels l'article 2095 du Code civil définit la notion du privilège que la qualité de la créance, à titre de contribution extraordinaire, donne au Trésor le droit d'être préféré à tous les autres créanciers, même hypothécaires. La créance du Trésor vient donc sur tous les revenus des contribuables quels qu'ils soient et sur tous les biens meubles et immeubles immédiatement après celle des frais de justice. La loi n'ayant subordonné la conservation de ce privilège et l'ordre dans lequel il s'exerce à l'accomplissement d'aucune formalité, le privilège subsiste donc et est opposable aux tiers sans qu'il soit besoin de le faire inscrire.

Se basant sur ce raisonnement, l'auteur de la circulaire ministérielle du 29 juillet 1920 pouvait donc conclure :

« Les comptables retiendront : a) que le privilège de la
« contribution extraordinaire s'exerce sur les immeubles
« pendant quinze ans sans être soumis à la formalité
« de l'inscription b); Qu'il prend rang avant tous les
« autres, exception faite du seul privilège pour frais
« de justice faits dans l'intérêt commun des créanciers;
« c) que ce privilège reste soumis à la disposition de
« l'article 2105 du Code civil aux termes duquel les
« privilégiés généraux sur les meubles et immeubles
« n'affectent les immeubles que subsidiairement et au
« cas seulement où l'avoir mobilier du débiteur est
« insuffisant. »

Cette interprétation conforme au texte de la loi du

25 juin 1920 mais exorbitante du droit commun, fut vivement combattue (1).

En effet la thèse de l'Administration conforme d'ailleurs au texte de la loi arrivait à ce résultat absolument contraire aux principes de notre droit de rendre un privilège immobilier *occulte* alors que l'ensemble de notre système juridique tend à rendre publics hypothèques et privilèges immobiliers. Bien que la difficulté fût plus théorique que réelle l'alerte fut vive. Aucune transaction immobilière ne parut possible. Saurait-on jamais si les biens du vendeur n'étaient pas grevé du privilège du Trésor? Le danger parut tel que le Crédit Foncier de France menaça de suspendre ses prêts et que les notaires dont la responsabilité est particulièrement lourde en matière d'hypothèque hésitaient à s'exposer aux risques que comportaient pour eux l'existence d'un

1. *Dalloz Périodique*, 1922, 4^e partie, page 244, commentaire de la loi du 10 août 1922 : En conférant au Trésor un privilège général sur tous les biens du contribuable y compris les immeubles, la loi du 25 juin 1920 s'était abstenue d'en régler l'exercice, elle n'avait prévu aucune mesure en vue d'organiser la publicité. L'administration des Finances avait conclu que ce privilège affectait à l'état occulte tous les immeubles du redevable. Cette opinion était certes discutable, elle se concilie difficilement avec l'article 2106 du Code civil suivant lequel les privilèges immobiliers ne sont efficaces au regard des tiers que par leur inscription et à compter de cette inscription. (Baudry-Lacantinerie et de Loyne, *Des privilèges et hypothèques*, 3^e édition, t. I, n° 800 et suivants; Thézard, *Du nantissement des privilèges et hypothèques*, n° 305; Guillouard, *Traité des privilèges et hypothèques*, t. III, n° 1.264; Aubry et Rau, *Cours de Droit civil français*, 5^e édition, t. III, § 290; p. 806; Dissertation de M. de Loynes. D.P.94.1225, note 1-5; nouveau Code civil annoté, article 2106, n° 12) mais il n'en est pas moins vrai qu'une telle interprétation fondée ou non plaçait les tiers acquéreurs ou prêteurs sur hypothèque en face d'une redoutable éventualité et ne pouvait qu'exercer la plus fâcheuse répercussion sur le cours des transactions immobilières.

privilège occulte garantissant des créances toujours importantes dont l'existence est soigneusement cachée, et le secret protégé par des sanctions sévères. D'autant plus qu'il est impossible d'obtenir du percepteur détenteur des rôles le montant de l'imposition. Non seulement les notaires sont responsables de la sécurité des transactions opérées par leur ministère mais encore, ainsi que le fait remarquer la circulaire du 10 août 1922, le décret loi des 5 et 18 août 1791 qui coexiste avec la loi du 12 novembre 1808 oblige les officiers publics agissant dans l'exercice obligé de leur fonction à s'assurer du paiement de l'impôt même en l'absence de toute demande du percepteur, avant de se dessaisir des deniers grevés du privilège du Trésor comme appartenant à un débiteur de contributions privilégiés. C'est en somme une saisie-arrêt permanente entre les mains des officiers publics dont les effets peuvent être terribles pour le tiers saisi qui ignore l'existence de la créance du saisissant et qui n'a aucun moyen de la connaître. On comprend qu'en face d'un tel risque les notaires aient été inquiets. Les statistiques financières accusent pour 1921 un fléchissement considérable du produit des droits de mutation d'immeubles entre vifs et des taxes hypothécaires. Ce fléchissement par rapport à 1920 dépassa cent millions. Certains en ont voulu trouver la cause dans l'incertitude et le malaise causé par la loi du 20 juin 1920 (1). D'autres

1. *Le Journal des Notaires et des Avocats* par la plume de M^e Castellán, professeur à l'Ecole de Notariat de Paris, conseille ainsi les notaires : « Le mieux serait, pour ne pas entraver les affaires, que le législateur reconnût sa méprise et rectifiât son texte en reprenant la rédaction primitive. En attendant

à plus juste titre y ont vu l'effet de la crise économique qui était alors dans toute son acuité. Bien que très réels tous les dangers que nous venons de signaler ont été fortement exagérés. Ils se trouvaient déjà bien réduits par ce fait que l'Administration admettait que son privilège pouvait être purgé par la procédure de purge des hypothèques légales (1) et nous ne croyons pas que la loi du 20 juin 1920 comme l'appliqua l'administration des Finances ait donné lieu à beaucoup de difficultés. D'autant plus que si la jurisprudence admet l'existence du privilège en matière de meubles et de créance (cour de Paris du 28 mars 1922) (2). La seule application en matière immobilière qui, à notre connaissance, ait donné

« cette rectification nous conseillons aux notaires une extrême
« prudence en matière de ventes et d'obligation hypothécaires...
« Il faut donc que le parlement reconnaisse son erreur et la
« répare en déterminant nettement les règles et le rang du
« nouveau privilège. Tant qu'il n'aura pas accompli cette œuvre
« de clarté, justice et sécurité, nous dirons aux prêteurs : dans
« le doute abstenez-vous. Articles 327 463-2 772. »

1. M. Gunda, député, demande à M. le ministre des Finances si le privilège reconnu à l'Etat sur les bénéfices de guerre doit être mobilièrement parlant assimilé à une hypothèque légale et si la procédure de purge des hypothèques non inscrites organisée par notre Code civil suffit à la purger vis-à-vis du tiers acquéreur qui a observé les formalités prévues par les articles 2184 et suivants du Code civil. — Réponse : L'administration des Finances estime en ce qui la concerne que l'accomplissement des formalités prévues par les articles 2183 et suivants du Code civil auraient pour effet de purger l'immeuble du privilège du Trésor à l'égard du tiers acquéreur (*Débats parlementaires*, Chambre, 1921, p. 5318.)

2. « Attendu que l'article 1^{er} de la loi du 1^{er} juillet 1916 institue une contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre et que l'article 20 de la loi du 25 juin 1920 assortit cet impôt d'un privilège occulte pendant quinze ans sur tous les biens du contribuable, qu'il est certain que si D... était assujéti à cet impôt le privilège du Trésor frapperait la somme que R... lui doit et qui constitue un de ses biens mobiliers. »

lieu à une décision de justice, a tranché la question dans le sens de l'inopposabilité d'un privilège non inscrit. (Tribunal civil de Brignoles, aff. Houchard c. Trésor public. Jugement du 22 juillet 1923). Les attendus de ce jugement sont à citer car ils répondent à la thèse de l'Administration que nous avons développée plus haut :

« Attendu que la loi du 25 juin 1920 n'ayant point prévu ni tranché par suite la question de l'inscription du privilège du Trésor et le législateur ayant senti plus tard toute la nécessité qu'il y avait à édicter un texte précis et formel (la loi du 10 août 1922) pour réglementer l'exercice de ce privilège, il apparaît déjà à un premier point de vue que le privilège général du Trésor inscrit à la vérité dans la loi du 25 juin 1920 mais non organisé par elle ne pouvait exister tant que n'interviendrait pas une disposition législative élucidant la matière, qu'à l'état de lettre morte, qu'être seulement en puissance et dépourvu du caractère de vitalité indispensable pour pouvoir s'exercer utilement.

Attendu en se plaçant sur le seul terrain qui convienne lorsqu'un point de droit prête à discussion, faute d'un texte le réglant à savoir du droit commun, qu'il est le principe certain en législation et en jurisprudence, que les privilèges immobiliers doivent être inscrits pour être opposables aux tiers.

Qu'en effet le texte de l'article 2106 du Code civil dispose formellement : « entre les créanciers les privilèges ne produisent d'effet à l'égard des immeubles qu'autant qu'ils sont rendus publics par inscription sur le registre du Conservateur des hypothèques ».

Attendu que s'il est vrai qu'une exception existe pour les privilèges généraux de l'article 2101 du Code civil lesquels sont dispensés d'inscription en tant qu'ils grèvent subsidiairement les immeubles (art. 2107 du C. c.). Il y a lieu de remarquer que cette exception n'est d'ailleurs applicable qu'aux droits de préférence, que si les créanciers privilégiés de l'article 2101 veulent exercer le droit de suite ils doivent prendre inscription, et que la raison de dispense de publicité pour les privilèges généraux portant sur les immeubles vient de ce que les privilèges de l'article 2101 garantissent d'ordinaire des sommes relativement peu élevées et de l'existence desquelles les créanciers peuvent facilement se défier.

Qu'aucune assimilation ne saurait être faite avec le privilège du Trésor pour le recouvrement des impôts sur les bénéfices de guerre, lequel depuis la loi du 10 août 1922, et à condition toutefois que les formalités d'inscription et de publicité aient été remplies, garantit le paiement de sommes en général importantes, fort souvent considérables et pour lesquelles un privilège occulte au profit du Trésor constituerait pour les tiers une insécurité telle que l'on ne peut admettre en l'absence d'une exception expresse qui eût été nécessaire pour faire échec aux principes généraux, une semblable dérogation aux règles essentielles sur lesquelles repose tout notre régime hypothécaire et qui serait de nature à léser gravement des droits antérieurement acquis à des tiers.

Attendu qu'il n'est pas possible de supposer que la simple extension à tous les biens du débiteur du privilège qui, auparavant étaient purement mobilier, et ce

au moyen d'une disposition aussi laconique, nullement explicite figurant dans une loi générale de finances puisse impliquer l'assimilation de ce nouveau privilège au privilège mobilier antérieur et de le dispenser ainsi de l'inscription.

Attendu que cette assimilation et la dispense d'inscription qui en résulterait sont d'autant moins admissibles que tous les autres privilèges du Trésor en tant qu'ils portent sur les immeubles doivent être inscrits.

Attendu qu'il est donc manifeste en s'appuyant sur les principes du droit commun et en l'absence d'une volonté contraire nettement exprimée que le privilège du Trésor pour le recouvrement de l'impôt sur les bénéfices de guerre doit pour pouvoir être opposé au tiers, être inscrit comme tous les autres privilèges immobiliers en général (sauf l'exception de l'article 2107 du C. c.) et comme les autres privilèges immobiliers du Trésor en particulier.

Attendu d'ailleurs et d'autre part que la question se trouve résolue en jurisprudence par un arrêt de la Cour de cassation rendu toutes Chambres réunies le 31 janvier 1898 (Dalloz 98. 1. 233) aux termes duquel la disposition de l'article 2106 du Code civil est générale et ne comporte que les exceptions expressément prévues par la loi.

Il y aurait beaucoup à dire sur cette décision. En effet on y prétend que le privilège institué par la loi ne pouvait exister et devait rester lettre morte. Puis sous prétexte que la disposition se trouve contenue dans une loi de Finances on refuse d'assimiler le privilège nouveau au

privilège de la loi du 12 novembre 1808; enfin on s'appuie sur un arrêt des Chambres réunies qui, ainsi que le fait remarquer le savant arrétiste P. de Loynes : « ont
« entendu limiter l'effet de leur décision au privilège
« spécial, cause et objet du litige dont elles étaient sa-
« sies (à savoir le privilège des architectes et des entre-
« preneurs) et réserver la question de principe » ; ce jugement a cependant été confirmé par arrêt de la cour d'Aix du 1^{er} décembre 1923.

En résumé l'erreur législative de la loi du 25 juin 1920 donnait au Trésor une arme qu'il ne demandait pas et dont il ne se servit que modérément. Cette erreur a causé un malaise certain par l'atteinte qu'elle portait aux principes et par la peur de voir l'Administration faire un usage immodéré du droit formidable qui lui était donné. Cette peur était du reste bien injustifiée, l'Administration n'ayant rien fait pour la développer.

CHAPITRE III

LOI DU 10 AOUT 1922

A. — HISTORIQUE

Devant les inconvénients que nous avons montrés au chapitre précédent et qui suscitérent les protestations et les doléances du monde des affaires, de nombreux projets furent soumis à la Chambre des députés par des parlementaires désireux de réparer la faute commise dans la loi du 25 juin 1920. Avant de reprendre ces divers projets voici l'énumération qu'en donne M. Bokanowski dans son rapport supplémentaire du 2 février 1922 fait au nom de la Commission des Finances : « Le 11 février
« 1921, M. Alexandre Duval et plusieurs de ses collègues
« déposaient une proposition de loi tendant à modifier
« et compléter l'article 20 de la loi du 25 juin 1920. Le
« 15 mars 1921 le Gouvernement présentait un projet de
« loi ayant pour objet d'organiser la publicité du pri-
« vilège du Trésor sur les immeubles. Le 23 avril 1921
« sous forme d'amendement un projet de loi relatif à la
« taxe sur le chiffre d'affaires, M. Raynaldy présentait
« un texte tendant à faire inscrire le privilège du Trésor
« conformément aux règles ordinaires du droit français
« en matière de privilèges et d'hypothèques — M. La-

« farge a proposé le 23 juin 1921 un texte réglementant
« l'exercice du privilège du Trésor. — le 12 juillet 1921
« M. Lésache a déposé une proposition de loi dont le but
« est de fixer limitativement au regard des tiers le,
« privilège du Trésor. Le 28 avril 1921 au nom de la
« Commission des Finances et d'accord avec le Gouver-
« nement nous avons proposé un texte sur lequel une
« discussion fut instituée à une heure trop tardive pour
« que la Chambre put prendre une décision avant la
« clôture de la session. Ce texte a été soumis pour avis
« à la Commission de législation civile. Au nom de
« cette dernière, M. René Lafarge a déposé à la séance
« du 28 décembre 1921 un avis et un texte nouveau,
« qu'il propose de substituer au texte déjà soumis à la
« Chambre. » A cette liste déjà longue il y a lieu d'ajou-
ter le rapport déposé en même temps que celui de
M. Bokanowski le 2 février 1922 par M. René Lefebvre
au nom de la Commission du Commerce et de l'Industrie.

La première proposition de loi en date, celle de
M. Alexandre Duval déposée moins de neuf mois après
le vote de la loi du 25 juin 1920 a tout au moins le mérite
de la brièveté. Elle se compose d'un article unique ainsi
conçu : « Le deuxième alinéa de l'article 20 de la loi
« du 25 juin 1920 est complété par les dispositions sui-
« vantes : Toutefois il (le privilège du Trésor) ne s'exer-
« cera sur les immeubles qu'autant qu'il sera pris ins-
« cription sur les registres du Conservateur des hypo-
« thèques conformément à l'article 2106 du Code civil.
« Vis-à-vis des tiers le privilège ne s'exercera sur les
« immeubles qu'autant que les noms des déclarants ou

« des assujettis auront été publiés par les soins de l'Administration des contributions. Dans le mois de la libération du contribuable l'Administration devra le porter à la connaissance des tiers. Les conditions de publication seront déterminées par un règlement d'administration public. »

Ainsi qu'on vient de le voir la proposition de loi de M. Alexandre Duval visait à la fois les meubles et les immeubles. Pour les immeubles le privilège n'existera que s'il est inscrit, quant aux meubles le privilège ne s'exercera que sur les meubles des contribuables encore redevables de contributions sur les bénéfices de guerre et dont l'administration publiera la liste. Enfin pour la forme de cette publication on s'en remet au Conseil d'Etat. Cette proposition de loi qui a l'excuse de sa préparation hâtive et de son extrême concision est manifestement insuffisante et incomplète; elle laisse dans l'ombre bien des points importants; elle rompt avec l'habitude toujours admise de conserver le secret des impositions en créant une publicité vraiment abusive et de plus elle a le tort de vouloir réglementer le privilège portant sur les meubles, privilège que le Trésor tient de la loi du 12 novembre 1808 pour le recouvrement de tous les impôts directs. De plus c'est un principe constant du droit romain comme du droit coutumier français consacré expressément par le Code civil (art. 2119) que les meubles n'ont pas de suite par hypothèque. Par leur nature même il semble donc que les meubles ne soient pas susceptibles d'être soumis au même régime que les immeubles en ce qui concerne l'inscription du privilège même si

l'inscription était prise d'une façon tout à fait objective comme le prévoyait la proposition de M. Alexandre Duval.

Le projet du Gouvernement déposé le 15 mars 1921 ne prévoit au contraire, l'inscription que pour le privilège grévant les immeubles. « Sur les meubles, lit-on, « dans l'exposé des motifs, le privilège du Trésor doit « pouvoir s'exercer comme par le passé avant tout « autre en quelque lieu que ces meubles se trouvent, « c'est-à-dire dans les strictes conditions prévues par « la loi du 12 novembre 1808. On ne concevrait pas en « effet que sur les effets mobiliers le privilège fut moins « étendu en matière de contribution extraordinaire que « pour le recouvrement des autres impôts ». Pour les immeubles le projet du gouvernement qui ne comprend que trois articles pose le principe, que pour être opposable aux tiers ayant acquis des droits réels postérieurement à l'entrée en vigueur de la loi du 25 juin 1920, une inscription devra être prise sur les registres du Conservateur des hypothèques dans les trois mois qui suivront la promulgation de la loi pour les rôles déjà émis et dans les trois mois qui suivront la publication des rôles pour les rôles à émettre (art. 1). Puis l'on accorde au Crédit Foncier et à tous prêteurs hypothécaires la faculté de purger le privilège du Trésor pour sûreté des impositions à émettre, la procédure prévue pour arriver à ce résultat est inspirée de celle prescrite par le décret-loi du 28 février 1852 et la loi du 10 juin 1853 qui permet au Crédit Foncier de purger les hypothèques occultes. Le prêteur notifiera au Trésorier payeur par exploit

d'huissier les nom et prénoms de l'emprunteur, le montant du prêt projeté, il y joindra une déclaration de l'emprunteur indiquant ou qu'il n'est pas imposable pour bénéfices de guerre, ou qu'imposé il a payé ses contributions. Le Trésor aura alors un délai de trois mois pour inscrire son privilège, passé ce délai le privilège du Trésor non inscrit cesse d'être opposable à l'emprunteur mais seulement en ce qui concerne la créance inscrite.

Le projet du Gouvernement bien supérieur au précédent est bien loin de mériter les dures critiques formulées par M. Henri Béranger dans son rapport au Sénat où il va jusqu'à dire que le projet du Gouvernement « un peu confus paraissait se ressentir d'une préparation hâtive, régime de travail qui est malheureusement celui de notre administration des finances ». On aurait pu lui répondre que cette « préparation hâtive » était excusée par le zèle mis par l'Administration à réparer les erreurs et les oublis des législateurs. Ce qui est certain c'est qu'on y trouve la plupart des idées qui seront reprises et développées dans les projets postérieurs. Le principe de la purge y est nettement posé mais, malheureusement, restreint aux seuls prêteurs. De plus ayant le louable désir de restreindre la portée de la loi aux immeubles, le projet va trop loin et oublie la catégorie des meubles qui sont susceptibles d'hypothèques.

C'est ce que n'a pas fait M. Lafarge auteur d'une proposition de loi déposée le 23 juin 1921. On se rappelle peut-être que M. Lafarge est l'auteur de l'amendement malheureux qui dans la loi du 25 juin 1920 étend le privilège du Trésor à tous les biens du redevable. Aussi

est-ce avec un sourire que l'on lit dans l'exposé des motifs de son projet la phrase suivante : « Il ne faut pas
« se dissimuler que la tâche est particulièrement délicate. Chaque fois que l'on touche à la matière des privilèges et hypothèques surgissent aussitôt en foule des complications insoupçonnées, toute modification même
« sur un point de détail ayant d'ordinaire sa répercussion sur l'ensemble d'un système à la fois très complexe et intimement coordonné ». Il est vraiment regrettable que M. Lafarge ait fait une contestation si judicieuse si tard. Cependant il faut reconnaître que son projet est bien supérieur au précédent. Il exige d'abord l'inscription sur les immeubles, fonds de commerce et navires, mais il va même plus loin et envisage le cas des valeurs mobilières ou des marchandises données en nantissement. Pour être opposable au créancier nanti le privilège devrait être inscrit au Greffe du Tribunal de commerce. Il reprend ensuite la procédure de purge et il l'étend aux acquéreurs dont les droits ont autant besoin d'être protégés que ceux des prêteurs. Prévoyant le cas où le Trésor aura inscrit son privilège pour une somme supérieure au montant de l'acquisition, M. Lafarge croit devoir indiquer en deux articles la procédure de la purge des hypothèques inscrites telle qu'elle est prévue aux articles 2181 et suivants du Code civil. Le privilège du Trésor étant général, M. Lafarge envisage le cas où la valeur des biens du contribuable est de beaucoup supérieure au montant des impositions. Il propose alors de cantonner le privilège en ne le faisant porter que sur certains biens. Il termine enfin en accordant

le bénéfice de la subrogation dans le privilège au tiers qui a payé les impositions pour le contribuable. En somme sans aller jusqu'à dire avec M. Henri Béranger dans son rapport au Sénat que la proposition de M. Lafarge est « d'une tenue juridique remarquable » on doit reconnaître qu'à part la limitation du privilège en ce qui concerne les valeurs mobilières et les marchandises, le projet est rempli d'idées heureuses comme le cantonnement, le paiement par subrogation, etc...

M. Lesaché part d'un principe tout différent, il ne prévoit pas l'inscription du privilège. Il renverse les rôles, le contribuable mettra le Trésor en demeure de lui dire s'il est ou non assujetti à la contribution sur les bénéfices de guerre. La réponse du Trésor sera conservée au greffe du tribunal de commerce qui en délivrera une expédition à la réquisition du contribuable. Celui-ci pourra ainsi montrer à son acquéreur ou à son prêteur si ses biens sont frappés ou non du privilège. Dans les ventes judiciaires l'officier ministériel chargé de la vente pourra obtenir également une expédition du certificat délivré par le greffe. Enfin si le prix de la vente est inférieur au montant du privilège, on aura recours à la purge du droit commun et le Trésor pourra surenchérir. L'ensemble de ce projet basé sur des principes nouveaux peut paraître à première vue assez pratique mais, en réalité, il a de gros inconvénients obligeant pour toute opération de crédit aussi bien sur les meubles que sur les immeubles le débiteur à fournir un état de ses impositions.

Le projet de la Commission des finances rapporté par

M. Bokanowski est basé sur les mêmes principes que celui de M. Lesaché; pour lui point n'est besoin d'inscription, son but « est moins d'organiser la publicité du « privilège que d'en réglementer l'exercice dans des « conditions qui ménagent à la fois les intérêts supérieurs du Trésor qu'il peut moins que jamais être « question de mettre en péril et la sécurité des transactions civiles et commerciales ».

Pour obtenir ce résultat « il suffit que sur réquisition du redevable désireux d'aliéner ou d'hypothéquer son immeuble le Trésor ait à faire connaître, par un acte qui lui sera ultérieurement opposable, l'existence et l'étendue de ses droits sur le patrimoine du redevable ». En somme c'est le système de la purge généralisée et les formalités d'inscription supprimées.

Enfin, avec le projet de la Commission de législation civile et criminelle présenté par M. Lafarge, nous arrivons au projet qui groupait la plupart des suffrages en conciliant les divers théories émises.

Lorsque le projet vint en discussion devant la Chambre le 14 février 1922, la question qui fut surtout débattue fut de savoir quelle date donner à l'effet de l'inscription. La question était d'importance : M. Raynaldy et M. René Lefebvre surtout préoccupés d'assurer la sécurité des tiers désiraient que le privilège n'eut d'effet qu'à partir de son inscription. M. Lafarge et le Gouvernement étaient désireux au contraire de sauvegarder les droits du Trésor, entendant faire remonter l'effet de privilège au 25 juin 1920, date de la loi qui avait créé le privilège. D'après M. Lefebvre, étant donné que « dans

l'immense majorité des cas on connaît maintenant ceux qui sont redevables de la contribution sur les bénéfices de guerre », point n'est besoin de purge préventive, la déclaration faite par les redevables au moment de la promulgation de la loi permettant de connaître leurs biens « il y aura un moyen bien simple pour le fisc de conserver et faire valoir son privilège : c'est de se ranger au droit centenaire, c'est-à-dire d'inscrire le privilège comme tous les autres » et de ne lui donner d'effet qu'à dater de cette inscription. Ainsi les droits des tiers acquéreurs ou prêteurs seront entièrement sauvegardés. A ceux qui déclaraient qu'en adoptant cette thèse on transformait le privilège en hypothèque en lui supprimant son caractère essentiel (*non extempore aestimatur sed ex causa*) M. Raynaldy répondait : « j'ai le droit de dire que l'on ne commet pas une hérésie juridique ni une hérésie législative quand on prétend que le privilège du Trésor doit respecter les droits acquis par les tiers au moment où ce privilège prend naissance. J'appelle ici l'attention de ceux qui veulent donner des pouvoirs illimités à l'Etat car je veux leur montrer en passant en revue très succinctement les diverses lois qui ont institué le privilège du Trésor que jamais, au grand jamais, on n'a émis une prétention semblable à celle qui est aujourd'hui formulée à cette tribune. Je ne me préoccupe pas du sort des débiteurs du Trésor mais je me préoccupe des intérêts du pays, des intérêts des tiers et je démontrerai, avec les lois en mains, que jamais il n'a été demandé à un législateur des mesures aussi draconiennes que celles qui vous sont proposées aujourd'hui, que

jamais on n'a frappé tous les biens des débiteurs du Trésor et que lorsque l'on a frappé certains biens déterminés, individualisés, on a admis que le Trésor devait respecter les droits des tiers ».

Malheureusement si le système de M. Raynaldy respectait les droits des tiers, il favorisait bien davantage les débiteurs du fisc et surtout les fraudeurs. C'est ce que ne manquera pas de faire ressortir M. Bokanowski, rapporteur de la Commission des finances, qui répondait à Monsieur Raynaldy « Vous parliez de blessures faites à la justice, M. Raynaldy, je crains qu'il en soit infligé de très profondes par l'application de votre texte s'il était adopté : Voici deux redevables de bénéfices de guerre le premier fait exactement ses déclarations; il a payé ses contributions comme il a pu, il a parfois hypothéqué ses immeubles à cet effet. Faute de disponibilité pour payer la contribution de bénéfices de guerre si lourde dans le moment de crise économique où nous sommes, il a même parfois été obligé de vendre des immeubles et d'affecter le produit de la vente au paiement des rôles reçus. A côté de ce bon citoyen voilà un contribuable qui n'a rien déclaré. Tous les jours — M. le ministre des Finances ne me démentira pas — l'Administration découvre, débusque des déserteurs de l'impôt sur les bénéfices de guerre qui doivent des dizaines de millions au Trésor. Celui-ci n'a pas encore été l'objet des investigations du fisc mais il les sent venir, il sait que le réseau de contrôle se fait de plus en plus étroit et que jusqu'à la fin de 1925 il y aura encore des surprises, bien douloureuses pour ceux qui auront fraudé. Celui-là

si le texte de M. Raynaldy était voté n'aurait qu'à se hâter de vendre ses immeubles, de disposer de tous ses biens et il serait invulnérable puisque l'inscription du privilège de l'Etat ne prendrait date et effet, d'après l'amendement, qu'au moment de l'émission du rôle. C'est à partir de ce moment seulement que le privilège du Trésor pourrait réserver les droits du fisc dans la thèse de M. Raynaldy. » Entre les droits du Trésor et ceux des tiers qui en l'espèce se confondaient avec ceux des fraudeurs, la Chambre n'hésita pas et par 433 voix contre 65 repoussa l'amendement de M. Raynaldy. Toutefois elle votait un article 19 dans lequel on déclarait qu'« en ce qui concerne les immeubles, navires et fonds vendus avant la promulgation de la présente loi le privilège du Trésor ne sera point opposable aux acquéreurs de bonne foi »; ainsi les droits des tiers se trouvaient-ils partiellement sauvegardés.

Cette garantie accordée aux tiers de bonne foi parut insuffisante au Sénat. Bien que les deux rapporteurs du projet de loi, M. Béranger pour la Commission des finances et M. Guillier pour la Commission de législation civile aient conclu à l'adoption pure et simple du projet voté par la Chambre, le Sénat dans sa séance du 6 juillet 1922 tint à modifier l'article 19 sur la proposition de M. Chastenet qui commence par déclarer : « Si nous devons voter encore deux ou trois lois comme celle-ci il faudra établir une chaire à la faculté pour l'étude spéciale du privilège du Trésor. » M. Chastenet avec beaucoup d'à-propos reprenant ensuite les paroles mêmes du rapporteur s'écrie : « Messieurs, M. Guillier est un

éminent avocat et il peut présenter le pour et le contre de l'un ou l'autre côté de la barre. Voici ce qu'écrit M. Guillier dans son avis au nom de la Commission de législation civile. » On peut s'étonner qu'il soit fait une distinction entre les ventes et les prêts réalisés de bonne foi : il semble qu'il eût été logique de les mettre sur le même pied d'égalité; tout le monde en convient, il n'y a qu'une seule objection : il ne faut pas que le projet retourne à la Chambre. Il ne faudrait pas non plus que ce soit un argument de ce genre qui nous empêche d'améliorer un texte quand l'amélioration est facile. Qu'est-ce que je demande dans mon amendement? C'est qu'aux mots : « Le privilège du Trésor ne sera pas opposable aux acquéreurs de bonne foi »; on ajoute les mots : « aux prêteurs » de façon que le texte soit ainsi conçu : « Le privilège du Trésor ne sera pas opposable aux acquéreurs et aux prêteurs de bonne foi. » L'adoption de la Chambre ne se fera pas attendre longtemps. » Le Sénat cru devoir suivre M. Chastenet et vota l'amendement malgré l'opposition de la Commission des finances et du Gouvernement.

Mais malheureusement la Chambre ne répondit pas aux espoirs que M. Chastenet avait mis en elle, elle maintint son premier texte que le Sénat accepta sans discussion dans sa séance du 8 juillet 1922.

Ainsi finit l'élaboration d'une loi, qui loin d'être parfaite, ses auteurs ne se faisant aucun doute à cet égard(1),

1. « Je crois bien qu'en ces matières comme en toutes autres il ne faut pas chercher la perfection. » (M. Lafarge, séance de la Chambre du 14 février 1922.) « Votre Commission de législation

apportait tout de même un sérieux remède à la situation inextricable créée par la loi du 25 juin 1920.

La loi votée le 8 juillet 1922 ne fut promulguée qu'un mois environ plus tard, le 10 août 1922. Ce retard était nécessaire pour permettre à l'Administration des Finances d'envoyer des instructions à ses agents, la loi prévoyant dans certains cas un délai de trois mois à partir de la promulgation pour l'inscription du privilège, il était nécessaire que les percepteurs fussent prévenus à temps; c'est pourquoi l'on fit coïncider la promulgation de la loi avec l'envoi à tous ses agents par l'Administration des Finances de la circulaire n° 2407 de la Direction de la comptabilité publique, circulaire qui est un véritable commentaire de la loi d'une haute valeur juridique et dont la lecture est des plus utile pour l'étude de la question.

B. — EFFET DU PRIVILÈGE VIS-A-VIS DES TIERS

A. — *Nécessité de l'Inscription*

Le but principal de la loi et de toutes les propositions que nous avons étudiées c'est, comme l'indique d'ailleurs le titre de la loi, de « réglementer l'exercice du privilège du Trésor » et de régler surtout ses effets vis-à-vis des tiers. La loi en effet n'a pas voulu et n'a pas modifié l'assiette du privilège qui continue à « s'exercer sur tous les biens des contribuables ». Mais son grand souci

civile et criminelle, malgré les lacunes du projet et les réserves que nous avons formulées plus haut », etc... (rapport Guillier au Sénat).

a été de régler les effets de ce privilège vis-à-vis des tiers et dans ce but on revient au droit commun basé sur l'article 2106 du Code civil d'après lequel l'efficacité des privilèges immobiliers est subordonnée à leur inscription. C'est ce qu'indique clairement l'article 1^{er} ainsi conçu : « Le privilège du Trésor pour le recouvrement de la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre ne pourra s'exercer à l'égard des tiers ayant acquis postérieurement à la mise en vigueur de la loi du 25 juin 1920 des droits de propriété ou d'usufruit, des privilèges, hypothèques ou autres droits réels sur les immeubles, les fonds de commerce, les navires construits ou en constructions et les bâtiments de navigation intérieure de plus de vingt tonnes, *qu'à la condition d'avoir été rendu public par une inscription...* ». Ce texte formel clos la discussion soulevée par la loi du 25 juin 1920 : Le privilège occulte étendu par cette loi aux immeubles est-il efficace? A cette question la loi répond clairement : « Le privilège ne sera opposable aux tiers qu'autant qu'il leur est révélé par une inscription. Cette disposition législative rendue nécessaire par le texte antérieur semble donner raison à ceux qui voulaient interpréter la loi du 25 juin 1920 dans le sens de l'Administration des Finances. En effet si c'était l'opinion inverse qui était la bonne il n'était point nécessaire d'un nouveau texte de loi pour l'affirmer. Ce texte au contraire se comprend parfaitement si on y voit une mesure destinée à modifier un texte antérieur et à en diminuer la portée en mettant comme condition à l'exercice du privilège qui existait antérieurement sans

aucune inscription, l'accomplissement de certaines formalités destinées à rendre le privilège public.

Cette publicité du privilège que tout le monde désirait avait été entrevue de diverses manières par les rédacteurs de propositions de lois, ainsi que nous l'avons montré dans l'étude des travaux préparatoires. Pour une fois ce fut la théorie la plus juridique qui l'emporta. Désormais le privilège du Trésor devra être inscrit dans des formes que nous déterminerons plus loin et à cette condition il conférera à la créance du Trésor le droit de préférence et dans les termes de l'article 2166 le droit de suivre l'immeuble entre les mains du tiers acquéreur.

B. — *Assiette du privilège*

Ainsi que l'on a pu le voir par la lecture de l'article 1^{er} la loi ne réglemente l'exercice du privilège qu'en ce qui concerne les immeubles et les meubles susceptibles d'hypothèque. Ce résultat ne fut pas obtenu sans peine, nombre de députés et notamment M. Lafarge voulant voir réduire les effets du privilège sur les meubles et surtout sur les valeurs mobilières qui sont fréquemment données en gage aux banques pour des ouvertures de crédit. Mais n'aurions-nous pas le texte même qui énumère limitativement les meubles soumis à son application que les nombreuses déclarations faites au cours de la discussion nous permettraient de conclure dans le même sens (1). En somme nous nous occuperons ici :

1. « L'article 2102 est spécial aux meubles, nous légiférons en ce moment pour les immeubles, les fonds de commerce et

1^o des immeubles, expression qui doit s'entendre au sens large comprenant les immeubles par nature et par destination, les usufruits immobiliers, les droits d'amphytéose et les actions immobilisées de la Banque de France; 2^o des fonds de commerce sur lesquels un nantissement peut être pris d'après la loi du 17 mars 1909 et sur lesquels les privilèges du Trésor porte sur tous les éléments, aussi bien sur les éléments incorporels que sur les marchandises et le matériel, 3^o) des navires construits ou en construction susceptibles d'hypothèques depuis la loi du 10 décembre 1874 pour les premiers et du 10 juillet 1885 pour les seconds, 4^o enfin des bâtiments de navigation intérieure que la loi du 5 juillet 1917 permet d'hypothéquer.

Mais comment le Trésor connaîtra-t-il les biens sur lesquels il doit inscrire son privilège? Comment le percepteur chargé de faire l'inscription aura-t-il connaissance des immeubles appartenant aux redevables? La direction de la comptabilité publique avait pris ses précautions dès avant le vote de la loi. Par une lettre en date du 12 mars 1921 (numéro 4496) elle avait invité les comptables à rechercher les immeubles appartenant aux personnes inscrites sur les rôles de la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre. De plus par une circulaire du 16 juillet 1922, les percepteurs avaient été avisés de préparer les mises en demeure adressées aux redevables conformément à la loi qui n'était pas encore promulguée, avec ordre de les mettre à la poste le len-

les navires. » (René Lafarge, séance 14 février 1922, Chambre des députés.)

demain de l'arrivée à la mairie de la commune, chef-lieu de la perception, du *Journal officiel* promulguant la loi. C'est qu'en effet l'article 2 de la loi du 10 août 1922 prescrit que « sur la demande qui lui en sera faite par le percepteur par lettre recommandée avec avis de réception, le redevable devra fournir dans un délai de quinze jours à compter de la date de l'avis de réception une déclaration dans laquelle il fera connaître tous les immeubles, fonds de commerce dont il est propriétaire avec indication précise de la situation de ses biens. Tous les navires construits ou en construction et les bâtiments de navigation intérieure de plus de 20 tonnes qui sont sa propriété avec la désignation de chacun d'eux. » Pour les rôles déjà émis comme pour ceux à émettre il y avait intérêt à agir rapidement pour mettre en demeure et à n'accorder qu'un délai de quinzaine au contribuable pour répondre. C'est qu'en effet ainsi que nous le verrons plus loin le percepteur n'a qu'un délai de trois mois pour inscrire son privilège, non pas à dater du jour de la réponse de l'assujetti, ce qui aurait été plus normal, mais du jour de la promulgation de la loi pour les rôles émis et du jour de l'émission du rôle pour les rôles à émettre.

Le procédé employé pour connaître les immeubles des débiteurs du Trésor peut paraître extraordinaire, il ne viendrait jamais à l'idée de personne d'obliger un débiteur à faire connaître à son créancier les biens qu'il peut saisir et pourtant c'est un peu ce qu'édicte l'article 2. Il ne semble pas d'ailleurs qu'il fut possible de faire autrement : le législateur s'en remet à la bonne

volonté du contribuable et à son « courage fiscal » pour obtenir de lui des renseignements qui permettront de sauvegarder la créance que le Trésor possède contre lui. Il est vrai que le fisc possède des moyens de coercition efficaces et dont la menace augmentera de beaucoup la bonne volonté du contribuable. Aux termes de l'article 10 de la loi, à défaut de déclaration ou en cas de déclaration inexacte le contrevenant est passible d'un emprisonnement de trois mois à deux ans et d'une amende de 500 francs à 20.000 francs ou à l'une de ces peines seulement. Les circonstances atténuantes peuvent cependant être accordées conformément à l'article 463 du Code pénal.

Mais il semble que l'obligation imposée au redevable est incomplète ; en effet, postérieurement à ses déclarations le contribuable peut acquérir de nouveaux immeubles, s'ils sont situés dans un arrondissement il n'y a pas de difficultés. Mais s'il s'agit d'une acquisition d'immeubles situés dans un arrondissement où le privilège n'aura pas encore été inscrit qu'arrivera-t-il ? La circulaire du 10 août 1922 recommande bien « de prendre immédiatement inscription dans cet arrondissement. Or cela suppose une chose : que l'acquisition soit connue du percepteur, mais dans la plupart des cas il l'ignore. Pour être complète sur ce point la loi aurait dû obliger le contribuable mis en demeure d'aviser le percepteur émetteur des rôles de toute nouvelle acquisition ; ainsi prévenu ce dernier aurait pu prendre toutes les mesures propres à garantir la créance du Trésor. Tandis que sous le régime actuel

un contribuable peu scrupuleux peut échapper à l'inscription du privilège. Supposons un commerçant habitant Paris et débiteur au 10 août 1922 d'une somme de 5 millions pour l'impôt sur les bénéfices de guerre, en réponse à la mise en demeure du percepteur il déclare posséder à Paris un immeuble d'une valeur de 200.000 fr.; inscription est prise immédiatement par le comptable. Puis en 1923 le commerçant dont nous venons de parler cesse de faire des affaires, il réalise ses capitaux et se retire dans le midi par exemple, où il achète une propriété. Il n'y a rien d'in vraisemblable à penser que le percepteur de Paris ignore ce fait nouveau et quand bien même le connaîtrait-il, il ne pourrait prendre une inscription conservant le rang du privilège mais seulement une simple hypothèque, car l'inscription serait postérieure de plus de trois mois à l'émission du rôle. C'est une lacune regrettable de la loi qui permet ainsi au fraudeur d'acquérir des immeubles avec les fonds dus au Trésor et cette fraude n'aurait pu se produire si l'on avait obligé les redevables à déclarer aux percepteurs dans un délai déterminé les acquisitions d'immeubles faites postérieurement à la déclaration remise par eux aux percepteurs.

Mais par qui sera faite la déclaration prévue à l'article 2 de la loi? D'après le texte le percepteur devra mettre en demeure « les redevables », c'est-à-dire « toute personne inscrite sur les rôles de la contribution extraordinaire et dont les articles ne sont pas encore entièrement soldés. Tous ceux qui ne sont pas libérés en totalité alors même que l'exigibilité des cotes ou fractions

de cotes non encore soldées seraient suspendues (cir. du 10 août 1922, p. 20), peu importe qu'il y ait un litige sur le montant de l'imposition, que l'on soit devant la Commission supérieure, que l'on ait obtenu un sursis ou que l'on ait formé une demande en détaxe. Etant donné qu'il y a un rôle émis, qu'il soit ou non contesté, l'on doit prendre les mesures propres à en assurer le recouvrement.

Pour les particuliers la question est assez simple, mais elle se complique pour les sociétés. Il n'y a pas de difficulté en ce qui concerne les sociétés anonymes. Les impositions assises au nom de ces sociétés ne peuvent donner lieu qu'à une inscription sur les biens sociaux et non sur ceux des administrateurs ou des actionnaires qui ne sont tenus des obligations sociales dans lesquelles rentre le paiement de l'impôt que jusqu'à concurrence de leur apport, c'est-à-dire de la valeur de leurs actions. Mais où la difficulté apparaît, c'est lorsqu'il s'agit des sociétés en nom collectif. Partant de ce principe inscrit dans le Code de commerce, articles 22 et 24, que tous les co-associés dans les sociétés en noms et les gérants dans les sociétés en commandite « sont solidaires pour tous les engagements de la société » la circulaire ministérielle du 10 août pose en règle que les associés sont responsables des impôts dus par la société et qu'en conséquence le privilège porte, non seulement sur les biens sociaux, mais encore sur les biens des associés qui doivent donc les faire connaître à la suite de la mise en demeure du percepteur. Cette opinion toute juridique et de plus appuyée sur les travaux préparatoires a cepen-

dant été vivement combattue par M. Besson dans son commentaire de la loi du 10 août 1922 (D. P. 1922, 4^e partie, p. 244.) « L'article 2 de la loi, dit-il, ne vise « comme tenue de la déclaration prescrite par ce texte « que le « redevable » à raison des biens dont il est pro- « priétaire. Ces mots « redevables » et « propriétaires » « qui se complètent l'un par l'autre sont significatifs « et marquent par eux-mêmes la limitation de l'article « dans lequel ils sont insérés. Il en ressort avec évidence « que ceux-là seuls sont assujettis au privilège du Trésor « et à la formalité de la déclaration préalable, qui sont « inscrits en leurs noms personnels sur les rôles de la « contribution extraordinaire; or dans l'hypothèse « d'une société en nom collectif ou en commandite « c'est la société elle-même en tant que personne « morale distincte des associés qui est portée au rôle « de la contribution extraordinaire. C'est elle et elle « seule qui a la qualité de redevable et qui à ce titre « tombe sous l'application du privilège du Trésor et des « prescriptions réglementaires destinées à en assurer « la mise en œuvre. Etendre ce privilège aux biens per- « sonnels des co-associés ou gérants et obliger ceux-ci « à déclarer au percepteur les éléments de leur fortune « privée c'est contrevenir aux dispositions de l'article 2 « et oublier que les privilèges doivent être appliqués « limitativement. » Le raisonnement de M. Besson se comprendrait très bien s'il s'agissait de membres d'une société anonyme, mais il ne paraît pas convainquant pour les associés en nom collectif ou gérants de commandites qui sont solidairement et indéfiniment res-

posables. C'est, semble-t-il, renfermer dans un sens trop étroit le mot « redevable ». Peu importe que le rôle soit émis au nom de la société car, en fin de compte, qui paiera le montant des impositions si ce n'est les associés ? sur les biens sociaux d'abord c'est entendu, mais aussi sur leurs biens personnels si ceux de la société sont insuffisants. Or si leurs biens personnels sont la garantie du paiement de l'impôt dû par la société, garantie subsidiaire si vous voulez, il est normal et conforme à l'esprit et même au texte de la loi de frapper ces biens du privilège et par conséquent de soumettre leurs propriétaires à la déclaration. D'ailleurs l'Administration des Finances animée de l'esprit de modération que nous avons déjà constaté et que bien trop souvent ses adversaires refusent de lui reconnaître, recommande-t-elle aux comptables « de n'inscrire le privilège sur les biens personnels des associés en nom collectif ou sur ceux des associés gérants d'une commandite qu'au cas où les immeubles sociaux ne constitueraient pas un gage d'une valeur suffisante ».

Pour être logique avec elle-même l'Administration aurait dû adopter une solution analogue en cas de décès d'un contribuable inscrit sur les rôles et d'acceptation pure et simple de la succession par les héritiers. Au contraire elle prétend que l'inscription ne peut être prise que sur les biens de la succession. « Sans doute « l'acceptation pure et simple a-t-elle pour effet de « rendre l'héritier responsable du passif successoral. « *Ultra vires hereditatis*. Toutefois le privilège ne grève « que les biens du « contribuable » la loi ne l'a pas « étendu aux biens personnels des héritiers. En con-

« séquencé la créance d'impôt ne s'exerce pas au rang « privilégié sur les biens personnels de l'héritier » (circulaire du 10 août 1922, p. 28). Cette interprétation paraît erronée; en effet la loi du 25 juin 1920 parle peut-être d'un privilège s'exerçant sur tous les biens des contribuables mais la loi du 10 août 1922 qui en règle l'exercice parle constamment de l'inscription sur les biens du redevable. Or il est certain que l'héritier qui accepte purement et simplement la succession d'un contribuable débiteur de l'impôt devient lui-même redevable, c'est-à-dire débiteur de cette dette qui rentre dans son patrimoine avec toutes ses accessoires et notamment avec le privilège qui frappera tous ses immeubles. Vouloir limiter les effets du privilège aux seuls biens de la succession ce serait créer au profit de l'héritier un privilège de séparation de patrimoine qui n'existe qu'au profit des créanciers de la succession (art. 878 et suiv. du C. c.).

L'article 2 *in fine* de la loi du 10 août 1922 contient encore une autre obligation pour le redevable. « Il devra faire connaître également « tous les biens sus-visés dont il était propriétaire au 25 juin 1920 avec la désignation de leurs acquéreurs ». Le privilège n'étant pas opposable à l'acquéreur de bonne foi, cette déclaration permettra au percepteur de se rendre compte si les aliénations ont bien été régulières ou bien faites en fraude de ses droits, lui donnant ainsi la possibilité d'exercer l'action paulienne. Nous reverrons cette question en étudiant l'article 19 de la loi.

C. — *Forme de l'inscription*

Les formalités requises pour l'inscription du privilège sont à peu de chose près celles prévues pour toute inscription hypothécaire. Voici d'ailleurs comment s'en explique l'article 4 de la loi du 10 août 1922 : « L'ins-
« cription du privilège du Trésor sera requise par le
« percepteur du lieu de l'imposition et elle sera opérée
« sur le vu d'un extrait des rôles de la contribution
« extraordinaire ou d'une décision de la Commission de
« taxation. Elle énoncera les nom, prénoms, profession,
« et domicile du redevable et le montant des sommes
« conservées par le privilège, elle grèvera de plein droit
« et sans qu'il soit besoin de désignation spéciale tous
« les immeubles ou tous les fonds de commerce du rede-
« vable situés dans la circonscription du bureau des
« hypothèques ou le ressort du tribunal de commerce.
« L'inscription prise sur les bâtiments de navigation
« maritime ou fluviale devra en outre contenir la dési-
« gnation des bâtiments grevés. » Le privilège du Trésor
en ce qui concerne l'inscription est assez semblable à
l'hypothèque judiciaire qui elle aussi est générale quant
aux biens (art. 2123, al. 2 du C. civil) et spéciale quant
à la créance garantie. Il y a lieu cependant de remar-
quer que cette généralité de l'inscription ne s'applique
pas aux navires de mer ni aux bâtiments de navigation
fluviale. Pour les immeubles l'inscription prise à la con-
servation des hypothèques, et pour les fonds de com-
merce l'inscription prise au greffe du tribunal de com-

merce suffisent pour grever du privilège tous les immeubles et tous les fonds de commerce situés dans l'arrondissement. Pour l'inscription sur les immeubles, à s'en tenir au texte même de l'article 4 il suffirait au percepteur de fournir au conservateur un extrait des rôles de la contribution extraordinaire. Cependant la circulaire du 10 août 1922 se basant sur les travaux préparatoires et le rapport de M. Bérenger pour qui l'extrait du rôle ne fait que remplacer le titre authentique nécessaire pour toute inscription, recommande aux percepteurs de dresser deux bordereaux d'inscription qui comprendront les noms et adresse du créancier, en l'espèce le Trésor public, les nom, prénoms, domicile, profession du débiteur, la nature et le montant des droits à conserver. Sur ce dernier point une difficulté aurait pu surgir : le principe de la publicité des inscriptions énoncé dans l'article 2196 du Code civil qui veut que le conservateur des hypothèques délivre un état des inscriptions à toute personne qui le requiert, aurait gravement compromis le principe aussi important du secret des impositions, principe affirmé dans l'article 18 de la loi du 1^{er} juillet 1916. C'est pour parer à cet inconvénient que fut rédigé l'article 5 ainsi conçu : « Les
« extraits délivrés aux tiers par le conservateur des
« hypothèques, le greffier ou le receveur principal des
« douanes mentionneront l'inscription mais sans indi-
« quer la somme pour laquelle elle garantit le privilège
« du Trésor. Seuls les extraits délivrés au redevable
« ou à son fondé de pouvoirs spécial mentionneront
« les sommes garanties par le privilège. » Ainsi la curio-

sité maligne des tiers se trouvera en défaut, mais ce système n'est pas sans créer quelques inconvénients. Ainsi, supposons un acquéreur d'un immeuble grevé d'hypothèques qui pour connaître la situation hypothécaire lève un état des inscriptions sur lequel il trouve mentionné le privilège du Trésor. Comme la créance du fisc sera indiquée seulement sans que le montant en soit fixé, l'acquéreur ne pourra pas savoir si son prix est inférieur ou supérieur au montant des sommes dues aux créanciers inscrits et s'il doit purger. Admettons que dans le doute il se décide à recourir à cette procédure. L'article 2183 du Code civil exige que dans la notification faite aux créanciers inscrits figure entre autre chose un tableau sur trois colonnes dont la première donne la date des hypothèques et des inscriptions, la seconde le nom des créanciers, la troisième le *montant des créances garanties* et ceci pour permettre aux créanciers de voir s'ils seront payés sur le prix ou s'ils doivent surenchérir.

Or, le but visé par la loi ne sera pas atteint car l'état délivré à l'acquéreur ne portera pas le montant de la créance du Trésor et les créanciers ne seront pas renseignés utilement. Dans ces conditions il est certain qu'une telle procédure de purge serait sans effet. Il appartiendra donc à l'acquéreur d'obtenir de son vendeur des précisions sur la créance du Trésor. Il serait relativement facile d'obtenir ce résultat en insérant dans le contrat de vente, parmi les obligations du vendeur, celle de remettre à l'acquéreur sur sa réquisition un état complet des inscriptions contenant le montant de la créance du Trésor.

D. — *Délais d'inscription*

Le principe de la publicité du privilège une fois admis, il fallait délimiter le délai de l'inscription de ce privilège et pour ce faire le législateur avait à concilier la hâte du public à connaître les biens frappés et les difficultés matérielles auxquelles allaient se heurter les percepteurs dans la recherche de ces biens et dans les formalités de l'inscription. Nous avons vu au cours de l'étude des travaux préparatoires ces deux tendances. Enfin comme beaucoup pour d'autres questions l'on s'arrêta à un compromis d'où sortit l'article 3 : « L'inscription
« devra être opérée dans le délai de trois mois à partir de
« la promulgation de la présente loi en ce qui concerne
« les impositions comprises, dans les rôles mis en recou-
« vrement et dans les trois mois de la publication des
« rôles pour les titres à émettre jusqu'au 31 décembre
« 1925 ». Donc le délai est uniformément de trois mois. Il y a lieu de distinguer cependant entre les rôles déjà émis au moment de la promulgation de la loi et qui sont de beaucoup les plus nombreux et ceux à émettre jusqu'au 1^{er} janvier 1926; pour les premiers le point de départ du délai c'est la promulgation même de la loi, pour les autres le jour de la publication des rôles. On remarquera en outre qu'en réalité le percepteur n'a pas trois mois pour inscrire son privilège, il doit en effet mettre le débiteur en demeure d'avoir à faire la déclaration de ses biens susceptibles d'inscription et ce dernier a quinze jours pour répondre. Ce n'est donc qu'à l'expir-

ration de ce délai que le percepteur peut utilement inscrire son privilège.

Pour les rôles à émettre établis par la commission du premier degré la loi du 25 juin 1920, article 14 a fixé comme dernier délai le 31 décembre 1923 pour les contribuables ayant souscrit leurs déclarations conformément à la loi et pour ceux qui n'ont pas fait leurs déclarations dans les délais ou qui n'en ont fait aucune, le 31 décembre 1925. C'est en se basant sur cette loi ainsi que le faisait remarquer M. Bérenger dans son rapport que fut établi l'article 14 : « Sauf en ce qui concerne les contribuables dont les impositions feront l'objet, aux dates ci-dessous indiquées, de pourvoi devant la Commission supérieure, il ne pourra plus être pris d'inscription à l'effet de constater le privilège du Trésor : 1^o à partir du 1^{er} avril 1924 pour les contribuables ayant souscrit leurs déclarations dans les délais impartis par les articles 4 et 5 de la loi du 1^{er} juillet 1916; 2^o A partir du 1^{er} avril 1926 pour l'ensemble des contribuables ». En somme ceci n'est que la répétition de l'article 14 de la loi du 25 juin 1920 dans lequel on a prorogé le délai de trois mois conformément à l'article 3 de la loi du 10 août 1922.

Certains on voulu voir une contradiction entre l'article 3 qui décide que le privilège inscrit après le 1^{er} avril 1926 ne prendra rang comme hypothèque qu'à partir de son inscription et l'article 14 qui permet de conserver en l'inscrivant après cette date le privilège du Trésor pour les impositions en instance devant la Commission supérieure. Devant cette opposition apparente chacun

a cru devoir se servir du texte qui lui paraît le plus favorable. L'Administration (circulaire du 10 août 1922 précitée) n'hésite pas à conclure : « Il convient de « rapprocher l'article 3 de la loi du 10 août 1922 de « l'article 14, alinéa 1^{er} de la même loi. De la combinai- « son de ces deux textes il résulte que pour sûreté des « impositions mises en recouvrement après le 31 dé- « cembre 1925, suivant décisions de la Commission « supérieure, l'inscription du privilège pourra et devra « toujours être prise dans les trois mois de publication « du rôle. » D'autres, au contraire, affirment qu'il découle de ces deux textes : 1^o qu'en principe après le 1^{er} avril 1924 ou 1926 non seulement le privilège ne prend plus rang qu'à sa date mais ne peut même plus être inscrit; 2^o Que les seules inscriptions qui peuvent encore être prises exceptionnellement après ces deux dates sont celles prises en vertu des décisions de la Commission supérieure, mais que ces inscriptions ne prennent plus rang qu'à leur date, conformément à l'article 3 *in fine* (M. Bayart, *Du privilège du Trésor en matière de contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre*, p. 27). A notre avis il n'y a pas à choisir entre ces deux opinions extrêmes, mais il faut chercher à voir l'application pratique du texte et l'on se rendra compte qu'il n'y a aucune difficulté, en effet, s'il est certain que les rôles fixés par les Commissions du premier degré ne peuvent être émis que jusqu'au 1^{er} janvier 1926 et par conséquent le privilège « inscrit jusqu'au 1^{er} avril 1926. » Il est hors de doute également que seuls pourront faire l'objet d'un pour-

voi devant la Commission supérieure les décisions des Commissions du premier degré antérieures au 1^{er} janvier 1926 (après cette date elles n'ont plus le droit d'en rendre). Les décisions faisant l'objet de pourvoi sont exécutoires malgré tout et le percepteur devra dans les trois mois de la publication du rôle inscrire son privilège qui portera malgré le pourvoi : Donc quel que soit le résultat de l'instance devant la Commission supérieure il n'y aura nul besoin d'inscrire le privilège, cette formalité ayant été remplie antérieurement à la suite de la décision de la Commission du premier degré c'est-à-dire avant le 1^{er} avril 1925. De ceci il résulte, semble-t-il, que le législateur aurait pu sans difficulté supprimer le paragraphe 1^{er} de l'article 14 qui est sans utilité pratique et qui seul est la cause de l'opposition prétendue entre les deux textes.

E. — *Effets de l'inscription*

L'effet de l'inscription prise dans les conditions que nous venons d'indiquer est déterminé par l'article 1^{er} de la loi du 10 août 1922 : « Le privilège ainsi conservé
« pourra s'exercer à l'égard des tiers ayant acquis pos-
« térieurement à la mise en vigueur de la loi du 25 juin
« 1920 des droits de propriété ou d'usufruit des privi-
« lèges d'hypothèques ou autres droits réels sur les
« immeubles, les fonds de commerce, les navires cons-
« truits ou en construction et les bâtiments de naviga-
« tion intérieure de plus de vingt tonnes »... Comme on le voit la loi ne vise que les tiers ayant acquis des droits

réels postérieurement à la loi du 25 juin 1920. Mais il est d'autres tiers auxquels pourrait préjudicier le privilège du Trésor et dont la loi n'a pas parlé : D'après le droit commun l'inscription est nécessaire pour conserver au privilège son droit de préférence et son droit de suite même à l'égard des créanciers chirographaires : Le copartageant créancier d'une soulte qui n'a pas inscrit son privilège demeure simple créancier chirographaire et doit subir le concours des créanciers de cette catégorie. Il ne paraît pas, ou tout au moins il ne résulte pas du texte de la loi du 10 août 1922 que le législateur ait voulu revenir au droit commun en cette matière. En effet nous nous trouvons en face d'un texte : la loi du 25 juin 1920 qui crée un privilège opposable à tous sans inscription, puis d'un second texte, la loi du 10 août 1922 qui rend nécessaire l'inscription mais uniquement à l'égard d'une catégorie de tiers bien déterminée. Pour les autres c'est la loi du 25 juin 1920 qui continue à s'appliquer. Par conséquent on doit admettre qu'à l'égard des créanciers chirographaires, le privilège du Trésor existe et qu'il peut s'exercer même sur les immeubles indépendamment de toute inscription. Il est évident que l'on devra assimiler aux créanciers chirographaires ceux qui, ayant acquis des droits réels, n'ont pas rempli les formalités pour les rendre opposables aux tiers. A ceux-là aussi le privilège du Trésor même non inscrit sera opposable.

Il est aussi une autre catégorie de tiers dont la loi n'a pas parlé : ce sont ceux ayant acquis des droits réels antérieurement à la loi du 25 juin 1920. Pour ceux-là

on ne saurait appliquer le raisonnement que nous faisons pour les créanciers chirographaires. Il a été maintes fois affirmé au cours des travaux préparatoires que l'on s'en tiendrait aux termes de l'article 2098 du Code civil § 2 : « Le Trésor public ne peut cependant obtenir de privilège au préjudice des droits entièrement acquis à des tiers ». Ce n'est d'ailleurs qu'une application du principe général de la non rétroactivité des lois. Il en résulte que le privilège du Trésor n'est en aucun cas, même s'il est inscrit dans les délais prévus, opposable aux tiers qui ont acquis avant la mise en vigueur de la loi du 25 juin 1920 des droits réels sur les immeubles du redevable. Il est à noter cependant que conformément à l'article 21 de la loi du 1^{er} juillet 1916 le Trésor aurait le droit d'exercer l'action paulienne à l'égard des actes faits par le redevable en fraude des droits du fisc depuis le 13 janvier 1916. D'ailleurs pour être opposable au Trésor il est nécessaire que le droit réel immobilier soit régulièrement conservé au jour de la mise en vigueur de la loi. Certains jouant sur les mots ont prétendu, en matière hypothécaire notamment, qu'il suffisait que l'acte constitutif d'hypothèque ait été signé avant la promulgation de la loi du 10 août 1922 pour être opposable au Trésor. Pour soutenir cette thèse on s'appuie sur le texte de l'article 1^{er} de la loi du 10 août 1922 qui parle de droits « acquis ». Si la loi, disent-ils, avait voulu exiger davantage elle aurait parlé de droits « inscrits ». Mais il est facile de leur répondre que pour être acquis vis-à-vis des tiers et en l'espèce vis-à-vis du Trésor un droit réel doit être inscrit. C'est la doctrine tradition-

nelle (Pont, 1. 40; Guillouard, XI. 55; Laurent, XXIX, 320. Planiol, t. 2, 2979 et suiv.) que les auteurs de la loi ont voulu maintenir.

Quant aux tiers qui ont acquis des droits réels sur les biens des redevables postérieurement à la loi du 25 juin 1920, leur situation est définie clairement par la loi. Ils ont agi en connaissance de cause sachant qu'il existait un privilège sur tous les biens des redevables; ils doivent donc en subir les conséquences. Ainsi en admettant qu'un tiers ait consenti un prêt garanti par une hypothèque inscrite le 28 juin 1920 à un contribuable qui ait dissimulé ses bénéfices de guerre et que le fisc s'aperçoive de cette fraude assez tôt pour permettre au percepteur de prendre l'inscription avant le 31 mars 1925, ce tiers verra son inscription prise le 28 juin 1920 primée par une inscription prise le 30 mars 1925 de cinq années postérieures à la sienne. Ceci peut paraître exorbitant et injuste à première vue, mais au fond, étant donné la nature du privilège, c'est tout à fait juridique (*non ex tempore aestimantur sed ex causa*). De par la loi du 25 juin 1920 le tiers était prévenu de l'existence du privilège qui était susceptible de grever le patrimoine de son débiteur, il devait donc se renseigner avant de contracter. Il a cru pouvoir avoir confiance en son débiteur, à lui d'en subir les conséquences. Cependant étant donné le droit de suite dont est assorti le privilège en appliquant ce raisonnement entièrement on serait arrivé à des résultats pratiques désastreux. C'était toutes les transactions immobilières postérieures au 25 juin 1920 remises en question, aucun acquéreur n'aurait été tran-

quille. Une inscription prise par le percepteur dans les délais contre un des précédents propriétaires, aurait eu pour résultat de grever d'un privilège garantissant souvent des créances très élevées, les immeubles passés dans les mains d'un tiers acquéreur de bonne foi. C'est pour éviter cette conséquence que fut voté l'article 19 : « En ce qui concerne les immeubles, navires et fonds de commerce vendus avant la promulgation de la présente loi, le privilège du Trésor ne sera point opposable aux acquéreurs de bonne foi. Le privilège du Trésor est également primé, le cas échéant, par le privilège du vendeur de bonne foi. » Cet article retire donc au Trésor le droit de suivre entre les mains des acquéreurs de bonne foi les immeubles, navires et fonds de commerce aliénés avant la promulgation de la loi du 10 août 1922. Il décide dans le même ordre d'idée que le privilège du Trésor sera également primé dans les aliénations intervenues au cours de la même période par le privilège du vendeur. La loi parle du vendeur de bonne foi, ces derniers mots semblent pour le moins inutiles. Il aurait suffi de parler du privilège du vendeur. En effet quelle fraude peut-on supposer de la part de celui qui apporte un immeuble dans le patrimoine du débiteur augmentant ainsi la garantie des créanciers. D'ailleurs la décision prise à son profit satisfait la stricte équité. « Il serait vraiment abusif » dit M. Bérenger dans son rapport au Sénat, « que le tiers ayant vendu un immeuble à un « contribuable fût privé par le Trésor du prix destiné « à remplacer dans son patrimoine l'immeuble qui en « était sorti. » La disposition prise en faveur des acqué-

reurs de bonne foi consolide ainsi au détriment des droits du Trésor bien des acquisitions. Elle donne en outre tout apaisement aux acquéreurs et surtout aux notaires qui pouvaient s'inquiéter de l'application de la loi du 25 juin 1920 par l'Administration et dont la responsabilité était lourdement engagée.

L'exception ainsi introduite par l'article 19 en faveur du vendeur et de l'acquéreur de bonne foi doit être appliquée d'une façon limitative et notamment ne doit pas être étendue aux prêteurs de bonne foi, ainsi que nous l'avons vu dans l'étude des travaux préparatoires (voir p. 38). Les raisons sur lesquelles on s'est appuyé pour repousser cette disposition ont été développées par M. Bokanowski dans son rapport et se résument ainsi : « Il est certain que dès le vote de la loi du 25 juin 1920 tous ceux qui l'ont interprété ont été d'accord pour admettre qu'elle avait pour effet de faire passer le privilège du Trésor avant celui du prêteur hypothécaire. Il en est tout autrement en matière de vente; sur ce point la doctrine est divisée et nombre de juristes nient que le Trésor puisse exercer le droit de suite sur l'immeuble vendu. Ici il y a doute. » Et c'est de ce doute que profitent le vendeur et l'acquéreur. Cet argument ne nous paraît pas convainquant et la solution donnée par la loi ne satisfait personne. Ou bien le privilège du Trésor était opposable à tous les titulaires de droits réels ou bien il ne l'était à aucun. Le droit du prêteur hypothécaire ou du vendeur ou de l'acquéreur sont de la même essence et devait être traités de la même manière. Le vendeur n'avait pas à profiter des

discussions qui avaient pu s'élever sur le texte de la loi du 25 juin 1920. Ce texte était assez clair par lui-même; il étend aux immeubles un privilège qui passe avant tout autre droit réel.

Néanmoins il faut reconnaître que les partisans de l'opinion qui avaient triomphé dans le premier vote du Sénat ne se reconnaissent pas comme définitivement battus. Ils viennent même de réussir à faire passer dans un projet de loi, réglant la procédure de purge en matière de vente judiciaire, la disposition suivante : « En ce qui concerne les immeubles, navires et fonds vendus avant la promulgation de la présente loi, le privilège du Trésor ne sera pas opposable aux acquéreurs et aux prêteurs de bonne foi » (séance de la Chambre des députés du Samedi 22 décembre 1923) et il est probable étant donné son vote antérieur que le Sénat adoptera ce texte.

F. — Rang du privilège

Lorsqu'il s'exerce sur les meubles et les effets mobiliers le privilège du Trésor pour le recouvrement de la contribution sur les bénéfices de guerre conserve le rang qui est assigné par la loi du 12 novembre 1808 au privilège pour les impôts directs (voir p. 5). C'est-à-dire qu'il s'exerce avant tout autre. Mais quand il s'exerce sur les immeubles, les navires et les fonds de commerce, le privilège suit le rang qui lui est assigné par l'article 6 de la loi du 10 août 1922 : « Le privilège du Trésor s'exercera avant tout autre à l'exception des privilèges prévus par les articles 2101 et 2103 du Code civil et 191 du Code

de commerce. » C'est en somme le principe de la loi de 1808 que l'on continue à appliquer mais considérablement atténué. On décline en effet le privilège du Trésor en accordant la priorité aux privilèges généraux de l'article 2101 et aux privilèges spéciaux sur les immeubles de l'article 2103. Dans le texte publié à l'*Officiel* s'était glissée une erreur typographique. Le privilège du Trésor était primé, y disait-on, par les privilèges des articles 2101 à 2103. Ce qui comprenait nécessairement les privilèges spéciaux sur les meubles de l'article 2102 et avait pour effet de régler au détriment du Trésor toute la question du rang du privilège en matière mobilière. Or tel n'avait certainement pas été l'intention du législateur qui, ainsi que nous l'avons vu plus haut, s'est défendu à nombreuses reprises de vouloir légiférer sur les meubles. Cette erreur fut d'ailleurs rectifiée dans le *Journal officiel* du 13 septembre 1922.

En conséquence dans l'ordre ouvert sur le prix d'un immeuble, d'un navire ayant appartenu à un débiteur de la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre, le classement des différentes créances sera le suivante (Voir circulaire ministérielle du 10 août 1922) :

I. — *Créances de l'article 2101.* — 1^o Frais de justice, c'est-à-dire frais faits pour liquider les biens du débiteur, en distribuer le prix et même pour conserver chacun de ces biens dans l'intérêt commun des créanciers;

2^o Frais funéraires, c'est-à-dire les frais strictement nécessaires à l'inhumation du débiteur et des membres de sa famille à sa charge;

3^o Frais de dernière maladie, il faut entendre par là, depuis la loi de 1892, la dernière maladie du débiteur avant sa mort, sa faillite ou l'exécution de ses biens;

4^o Frais de nourrice pour salaire des nourrices des enfants du débiteur (loi du 24 novembre 1874);

5^o Salaires des gens de service, pour les gages d'une année échue et ceux qui sont dus sur l'année courante. Restrained tout d'abord aux domestiques, ce privilège a été étendu aux commis et ouvriers par la loi du 28 mai 1838 et plus tard par les lois des 5 mars 1889 et 6 février 1895 qui ont modifié l'article 549 du Code de commerce. Le privilège du commis garantit six mois de gages, celui des ouvriers trois mois de salaires seulement.

6^o Fournitures de substances nécessaires à l'existence (objets de luxe et notamment fournitures de spiritueux exclus) du débiteur et de sa famille. Les fournisseurs de gros et maîtres de pension ont privilège pour les fournitures d'une année, les fournisseurs du détail pour les fournitures de six mois.

7^o Créances de la victime d'un accident causé par le débiteur, ou créance des ayants droit de la victime pour frais médicaux, pharmaceutiques, funéraires et indemnité pour incapacité temporaire de travail.

II. — *Frais en matière pénale.* — La loi du 5 septembre 1807 a accordé un privilège général au Trésor pour le recouvrement des frais qui lui sont dus, à raison d'une condamnation criminelle, correctionnelle ou de police. Le Les frais d'une condamnation correctionnelle pour dissimulation de bénéfices de guerre ou pour les faits prévus

à l'article 10 du 10 août 1922 viendront donc avant la créance de contribution extraordinaire. Il y a lieu de remarquer que seuls les frais de condamnation sont privilégiés et non les amendes qui peuvent être prononcées dans les condamnations.

III. — *Créances privilégiées de l'art. 2103.* — 1^o Créances du vendeur de l'immeuble pour le paiement du prix qu'il n'a pas touché. La priorité de ce privilège sur le privilège du Trésor pour la contribution extraordinaire est également affirmé dans l'article 19 de la loi du 10 août 1922;

2^o Créances des tiers ayant fourni des deniers pour l'acquisition d'un immeuble pourvu qu'il soit authentiquement constaté par l'acte d'emprunt que la somme était destinée à cet emploi et par la quittance du vendeur que ce paiement était fait de deniers empruntés;

3^o Créances des co-héritiers sur les immeubles de la succession pour la garantie des partages faits entre eux et des soultes ou retour de lots;

4^o Créances des architectes, entrepreneurs, maçons et autres ouvriers, employés pour édifier ou construire et réparer l'immeuble à la condition que les diverses formalités prévues par l'article 2103 aient été remplies;

5^o Créances des prêteurs de deniers employés au remboursement des ouvriers à la condition que l'emploi soit authentiquement constaté par l'acte d'emprunt et par la quittance des ouvriers.

IV. — *Créances privilégiées de l'article 191 du Code*

de commerce, concernant uniquement les navires. —

1^o Créances pour droit de pilotage et remorquage.

2^o Gages du gardien et frais de garde du bâtiment depuis son entrée au port jusqu'à la vente.

3^o Loyer du magasin où sont déposées les agrès et apparaux.

4^o Frais d'entretien du bâtiment et de ses agrès depuis son dernier voyage jusqu'à la rentrée au port.

5^o Gages et loyer du capitaine et de l'équipage embarqués au dernier voyage. Sont assimilés aux gages les retenus effectuées au profit de la caisse nationale des invalides de la marine en vertu de la loi du 14 juillet 1908.

6^o Sommes prêtées au capitaine pour les besoins du bâtiment pendant le dernier voyage et le remboursement des marchandises par lui vendues pour le même objet.

7^o Créances du vendeur du navire pour le prix, créances des fournisseurs et ouvriers employés à la construction si le navire n'a pas encore fait de voyage et aux créanciers pour l'entretien et la réparation si le navire a navigué.

8^o Primes d'assurance pour le dernier voyage.

9^o Dommages et intérêts dus aux affréteurs pour défaut de délivrance des marchandises qu'ils ont chargées ou pour avaries subies par les marchandises par la faute du capitaine et de l'équipage.

V. — *Créances du Trésor à titre de contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre, à la condition que l'inscription eût été prise dans les délais prévus.*

Ainsi que l'on peut s'en rendre compte par cette longue énumération, l'effet de l'article 6 de la loi du 10 août 1922 a été de déclasser considérablement le privilège du Trésor que la loi du 25 juin 1920 faisait s'exercer avant tout autre. Le résultat apparaît encore mieux si on compare la différence du classement du privilège du Trésor pour le recouvrement de la contribution extraordinaire selon que ce privilège s'exerce sur les meubles ou les immeubles. Le privilège sur les meubles et effets mobiliers des redevables s'exerce toujours comme celui des autres impôts directs (Loi du 1^{er} juillet 1916, art. 16). C'est-à-dire avant tout autre sous la seule exception des frais de justice. Il primera donc les droits énoncés à l'article 2101 du Code civil et les privilèges spéciaux sur meubles de l'article 2102, notamment le privilège du propriétaire sur les meubles du locataire et celui du créancier gagiste à condition qu'ils soient nés après la créance du Trésor. En cette dernière matière la cour de Lyon vient de rendre (7 décembre 1923) un arrêt fortement motivé qui consacre ce principe. En l'espèce un débiteur de l'impôt sur les bénéfices de guerre, un sieur Roche, avait le 30 juillet 1920 donné en nantissement à la Banque nationale de Crédit pour la couvrir de ses avances des marchandises déposées aux Magasins généraux. Les rôles de la contribution extraordinaire n'ayant été publiés que le 10 juillet 1921, la Banque Nationale de Crédit prétendait que le privilège n'avait pris naissance qu'à cette date et ne lui était pas opposable. La Cour a décidé que le privilège du Trésor ne peut préexister à la loi qui l'institue, mais que dès le jour de la pro-

mulgation de la loi établissant un impôt sur les bénéfices de guerre l'Etat possède sur le redevable une créance garantie par son privilège. De plus ce privilège est né en même temps que la loi et il n'importe pas que la créance n'ait été alors liquide ou exigible et qu'en conséquence si le privilège du créancier gagiste est postérieur à la loi du 25 juin 1920 il est primé par le privilège du Trésor même en ce qui concerne les contributions dont le rôle n'est pas encore publié à l'époque où le nantissement est constitué. Quelques attendus de cette décision sont à retenir :

« Attendu que la loi de 1808 a décidé que le privilège
« du Trésor s'exerçait avant tout autre, il n'est pas
« contesté que le privilège du Trésor prime celui du
« créancier gagiste, encore que celui-ci soit nanti et
« qu'en principe les articles 2119 et 2279 du Code civil
« s'opposent à l'exercice du droit de suite sur les meu-
« bles.

« Mais attendu que la Banque Nationale oppose que
« le Trésor ne peut cependant obtenir un privilège au
« préjudice des droits antérieurement acquis.

« Attendu que l'article 2008, § 2 règle le concours
« du Trésor avec les acquéreurs et des créanciers qui,
« avant l'époque où la créance du Trésor est née, au-
« raient acquis des droits de préférence ou de propriété
« sur les biens des redevables; mais attendu qu'au jour
« de la promulgation de la loi de 1916, Roche, industriel
« assujetti, avait réalisé des bénéfices exceptionnels
« soumis à la contribution, que dès ce jour la créance
« privilégiée de l'Etat était née opposable dès ce moment

« au privilège du créancier gagiste qui n'a pris lui-même naissance que par la constitution postérieure de son gage.

« Que le privilège du Trésor lui est donc opposable, qu'à maintes reprises la jurisprudence s'est prononcée dans ce sens (notamment cour de Rouen, 26 juillet 1922 et cour de Nancy du 1^{er} juin 1923, *Recueil Hab. Dalloz*, n° 1, p. 16).

Le privilège du Trésor sur les meubles a encore la priorité sur celui de la Régie des contributions indirectes, sur celui des douanes, sur celui établi sur les biens des comptables des deniers publics, enfin sur celui qui est conféré au Trésor par l'article 32 de la loi du 22 Frimaire an VII pour le recouvrement des droits de mutation (Besson, *Traité prat. du priv., du Trésor*, n° 42).

Mais le point sur lequel le privilège sur les meubles est inférieur à celui sur les immeubles c'est qu'il ne confère pas le droit de suite. Les auteurs et la jurisprudence sont d'accord pour reconnaître que ce privilège ne s'exerce pas sur les meubles ayant cessé d'appartenir aux débiteurs (Dalloz, *Nouveau Code civil annoté*, article 2098, n° 108. Cass. D. P. 47, f° 311, Rouen, 1^{er} février 1893. D. P. 93. 2. 584.). Malgré tout c'est avec raison que la direction de la comptabilité publique prescrit aux comptables d'exercer tout d'abord le privilège sur les biens meubles des débiteurs (circ. du 29 juill. 1920, p. 29).

G. — *Conflit du Privilège
du Trésor avec les privilèges des autres créanciers*

La matière des privilèges et des hypothèques est une des plus complexes du droit français, des difficultés nombreuses s'élèvent quand il s'agit de régler les conflits qui se produisent entre divers créanciers privilégiés et hypothécaires dans les situations non réglées par le Code. Il est à prévoir que l'exercice du privilège du Trésor ne manquera pas de faire naître aussi des difficultés. Le législateur les a bien entrevues mais il a laissé aux Tribunaux le soin de les résoudre. M. de Lasteyrie, ministre des Finances déclarait au Sénat : « Nous ne pouvons pas
« à propos de la discussion de la présente loi, avoir la
« prétention de refaire le Code civil. Ce n'est pas la pre-
« mière fois qu'on signale entre les différents articles
« du Code civil relatifs au classement des privilèges,
« certaines antinomies et certaines difficultés. Pour
« l'instant nous ne changeons rien au Code civil, il est
« ce qu'il est et nous n'avons pas la prétention de le
« refaire. Nous nous contentons de donner un rang au
« privilège du Trésor. »

Une de ces difficultés que l'usage a montrée et qui a été clairement exposée par M. Vieil dans son commentaire de la loi du 10 août 1922 est la suivante : La procédure de purge préventive que nous étudierons bientôt a pour effet de donner aux acquéreurs ou prêteurs hypothécaires au profit de qui elle est faite la certitude de ne pas être lésée par l'exercice du privilège du Trésor

tandis que des acquéreurs ou prêteurs antérieurs qui leur sont préférables verront leurs droits compromis par l'exercice du privilège du Trésor.

Soit par exemple un commerçant non encore imposé au rôle de la contribution extraordinaire qui postérieurement au 25 juin 1920 contracte un prêt hypothécaire de 50.000 francs au profit de Primus; ce dernier n'a pu procéder à la purge préventive qui n'existait pas encore. Puis postérieurement à la loi du 10 août 1922, le même commerçant dont la situation ne s'est pas améliorée a recours à la purge préventive en vue d'un prêt de 100.000 francs que va lui consentir Secundus. Le Trésor ne prenant aucune inscription dans le délai prévu, le prêt est réalisé. Mais le fisc s'apercevant par suite d'une dénonciation (le cas est assez fréquent) que notre commerçant a dissimulé des bénéfices importants et se trouve débiteur de l'Etat de 200.000 francs, émet un rôle pour cette somme et inscrit son privilège dans les délais. Le privilège du Trésor frappera les immeubles du commerçant et rétroagira au 25 juin 1920. Il sera opposable à Primus mais non à Secundus qui a eu recours à la procédure de purge. Or Primus, antérieur en date, doit passer avant Secundus. En somme Primus doit venir avant Secundus, mais il est primé par le Trésor qui ne doit venir qu'après Secundus. La situation paraît assez inextricable.

Diverses solutions ont été proposées aucune n'est entièrement satisfaisante. Si nous reprenons les chiffres donnés plus haut et que nous supposons que l'immeuble ait été vendu 75.000 francs on pourra dire que Secundus

a droit au tout à l'égard du Trésor, mais qu'il devra abandonner 50.000 francs à Primus dont l'inscription est antérieure à la sienne. Le droit du Trésor étant opposable à Primus, il faudrait que les 50.000 francs que ce dernier touche reviennent au Trésor. Mais alors ce dernier se trouve à préféré à Secundus, ce qui ne doit pas être. D'autre part si l'on admet que Primus conserve les 50.000 francs, on arrive à ce résultat que la purge préventive a pour effet d'avantager non pas celui au profit de qui elle a été faite mais au créancier antérieur qui devrait, en principe, être primé par le Trésor.

On pourrait compliquer encore le problème en supposant que le prix de réalisation est supérieur tout à la fois à la créance de Primus et de Secundus et soit, par exemple, de 200.000 francs. Le privilège n'ayant été purgé que pour 100.000 francs, le Trésor rentrera en ligne de compte pour le surplus. Mais le droit de Secundus sera paralysé par celui de Primus et il est inadmissible qu'il ne touche rien, surtout si sa créance est supérieure à celle de Primus. En définitive nous ne croyons pas qu'il soit possible d'opérer une répartition sans sacrifier une partie des droits de chacun.

PURGE DU PRIVILÈGE

I. — *Procédure*

Les dispositions de la loi du 10 août 1922 que nous avons étudiées jusqu'ici ont eu pour but de fournir aux prêteurs et acquéreurs éventuels des renseignements sur la situation des redevables imposés au 10 août 1922.

Mais ce n'était pas suffisant. Comme des inscriptions peuvent être prises ainsi que nous l'avons vu plus haut jusqu'au 1^{er} avril 1926 il fallait aussi assurer la sécurité des transactions immobilières pouvant intervenir avant cette date. Ce fut l'objet des articles de 7 à 14 de la loi du 10 août 1922 qui instituent la procédure dite de purge préventive. La procédure imaginée par le législateur est très simple, elle se compose de deux actes : une mise en demeure au Trésor d'avoir à inscrire son privilège; une déclaration du vendeur indiquant s'il a fait ou non des bénéfices de guerre. Toute personne qui veut transmettre à un tiers un droit réel quelconque sur un immeuble et qui veut que ce droit soit opposable au Trésor, « doit, dit l'article 7, faire connaître l'acquisition ou le prêt projeté par une notification adressée au trésorier-payeur général du département, dans lequel est situé l'immeuble. Bien que le texte n'en dise rien tout le monde est d'accord pour dire que cette modification devra être faite également en cas de constitution d'un droit réel tel qu'un usufruit ou une nue propriété. Cette notification qui sera faite par exploit d'huissier « contiendra », continue l'article 7, « l'indication des nom, prénoms et profession et domicile du vendeur ou de l'emprunteur, la désignation du bien qui doit être vendu ou donner en garantie du prêt, ainsi que le montant du prix de vente ou du prix projeté. Il contiendra en outre l'avertissement que pour conserver son effet vis-à-vis de l'acquéreur ou du prêteur, le privilège du Trésor devra être inscrit dans le mois de la notification ». Ce texte n'offre aucune difficulté si ce n'est en ce qui

concerne le prix de vente. Ainsi en cas de vente de fonds de commerce quand il est stipulé que les marchandises ne sont pas comprises dans le prix et qu'elles seront réglées à dire d'expert, il faudra remplacer alors le prix qui est inconnu, par le montant de l'évaluation faite pour l'enregistrement. Il existe également une autre lacune dans la loi : En matière de vente aux enchères la mise à prix seule est connue, on ne peut indiquer le prix définitif. Nous reverrons d'ailleurs la question en traitant des ventes judiciaires. De même en matière de donation, on ne pourra donner qu'une estimation de la chose donnée. »

Le deuxième acte de procédure consiste en une déclaration par laquelle le vendeur ou l'acquéreur : « 1° Ou bien attestera qu'il n'est pas en instance d'imposition à la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre et que du 2 août 1914 au 30 juin 1920 il n'a pas réalisé de bénéfices le rendant passible de cet impôt; 2° ou bien fera connaître par références aux cotes inscrites en son nom le montant de la contribution à laquelle il a été soumis et la partie de l'impôt qui a été payé avec indication de la date des déclarations afférentes aux bénéfices non encore imposés et attestation que les bénéfices ainsi imposés et déclarés sont les seuls qu'il ait réalisés le rendant passible de la contribution » (art. 8). Cette déclaration qui a pour but de permettre au Trésor de se renseigner, de faire des recherches serait insuffisante si l'article 9 ne précisait : « que dans tous les cas le vendeur ou l'emprunteur indiquera dans la déclaration prévue à l'article précédent, si du 2 août 1914

il a exercé un commerce ou une industrie et s'il a pris part comme associé ou simple intermédiaire à des actes de commerce quels qu'ils soient. Dans cette dernière hypothèse il fera connaître le siège du commerce ou de l'industrie exercé, celui de la société dont il aurait fait partie autrement que comme simple actionnaire, ou enfin le lieu où auront été accomplis les actes de commerce auxquels il a participé. » Cette déclaration dont l'importance est capitale sera établie en la forme sous seing privé. Mais rien ne s'opposerait d'ailleurs à l'emploi de la forme notarié si par exemple le prêteur ou l'emprunteur ne pouvait pas signer. Certains prétendent : (*Répertoire général pratique du notariat*, I, XL, II n° 16, p. 171) » et c'est même la pratique notariale courante actuellement que la déclaration doit être établie sur papier libre. Cette opinion est basée sur l'article 20 de la loi du 10 août 1922 qui dispense du timbre tous les actes concernant les inscriptions, mainlevées ou radiations faites en exécution de la présente loi. Il nous semble vraiment abusif de comprendre la déclaration afin de purge parmi les actes concernant les inscriptions. Et d'ailleurs il est facile de se rendre compte combien cette opinion est erronée en se demandant quel a été le but du législateur en édictant l'article 20. Il a voulu éviter aux percepteurs de faire l'avance des frais qu'entraîne l'inscription et de faire recevoir au Trésor d'une main ce qu'il aurait donné de l'autre. Mais en matière de déclarations la situation n'est pas la même. Le vendeur à qui en fin de compte profite la procédure de purge, doit en payer les frais. D'ailleurs ne pourrait-on pas inter-

prêter le premier paragraphe de l'article 8 de la loi du 10 août 1922, en ce sens que la déclaration devra être faite sur l'original de la notification et qu'une copie en serait donnée en tête de l'acte remis au trésorier-payeur général? D'ailleurs le projet de loi sur les ventes judiciaires qui vient d'être voté par la Chambre prévoit une déclaration identique à celle que nous étudions en ce moment. Il est formellement déclaré qu'elle doit être établie sur timbre.

Quoi qu'il en soit, du jour de la notification doit commencer à courir le délai d'un mois pendant lequel le Trésor a le droit d'inscrire son privilège (art. 11 et art. 12). Au cours de l'élaboration de la loi, l'Administration des Finances avait demandé qu'on lui accordât un délai de trois mois, mais pour ne pas trop retarder les transactions, le délai a été réduit à un mois. Il est facile de se rendre compte combien ce délai est insuffisant. En effet le Trésor, même en s'en tenant à la déclaration du vendeur ou de l'emprunteur, n'a pas une minute à perdre et voici d'après la circulaire du 10 août 1922 les mesures que les comptables ont à prendre. « L'exploit et la déclaration qui doit y être jointe, fournissent au trésorier général qui est l'objet de la notification, tous les éléments nécessaires pour lui permettre de rechercher si le propriétaire est imposé ou en instance d'imposition : En utilisant ces éléments, le trésorier général doit le *jour même* de la notification qui lui est faite, en informer : 1^o le percepteur du domicile du contribuable en invitant ce comptable à lui faire connaître par retour du courrier si le propriétaire de l'immeuble est ou non

imposé à la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre et dans l'affirmative à lui transmettre en même temps un extrait du rôle établi dans les conditions prévues dans la présente circulaire; 2° le trésorier général du domicile du contribuable en lui demandant de rechercher auprès de la Commission du premier degré si le contribuable est en instance d'imposition et dans l'affirmative de lui transmettre *dans le strict délai nécessaire et de toute façon en temps utile pour lui permettre de faire opérer l'inscription du privilège dans le délai d'un mois à partir de la notification*, ampliation d'une décision de la Commission du premier degré fixant à titre provisoire la somme jusqu'à concurrence de laquelle il doit être pris inscription; 3° Au cas où le propriétaire ne serait plus domicilié dans la localité où suivant sa déclaration il aurait effectué des actes de commerce du 1^{er} août 1914 au 30 juin 1920, le trésorier général devrait également informer directement de la notification le percepteur du lieu où les actes de commerce ont été accomplis ainsi que le trésorier général du département en leur demandant de fournir les mêmes renseignements et le cas échéant les mêmes pièces que celles qui ont été réclamées au percepteur et au trésorier général du domicile actuel du propriétaire. » Les recommandations que nous venons de lire sont excellentes pour obtenir les inscriptions dans les délais, mais elles supposent toutes une chose : c'est que la déclaration du vendeur est sincère et véritable.

Mais il faut s'attendre aussi que malgré la menace des peines correctionnelles édictées à l'article 10 des ven-

deurs feront des déclarations mensongères. On peut dire qu'alors le fisc sera totalement désarmé. Un propriétaire d'un fonds de commerce à Paris, qui désire le vendre, déclarera qu'il n'a jamais été soumis à l'impôt. Comment le comptable recevant cette déclaration venant s'ajouter à trente ou quarante déclarations semblables reçues dans la même journée (chiffre absolument normal pour Paris), pourra-t-il soupçonner un instant que ce vendeur a réalisé des bénéfices sujets à la contribution extraordinaire, à Tarascon, par exemple, où il est imposé pour plusieurs millions? Il faudrait faire de nombreuses recherches impossibles à réaliser dans le délai d'un mois. Il sera encore plus difficile d'inscrire le privilège quand on se trouvera en présence d'un fraudeur qui n'aura déclaré aucun de ses bénéfices imposables. Aussi dans bien des cas la purge préventive n'a-t-elle comme effet que de soustraire au Trésor une partie importante de son gage qu'il aurait d'autant plus intérêt à garder qu'il a affaire à des dissimulateurs. Pour faciliter les recherches la loi exige que dans sa déclaration lorsqu'il est passible de l'impôt le vendeur fasse connaître par référence aux cotes inscrites en son nom le montant de la contribution à laquelle il a été soumis et la partie de l'impôt qu'il a payé. Dans une communication officielle le receveur central des Finances de la Seine a déclaré que la référence ne peut être réputée complète que si l'on indique non seulement le numéro et le montant de chaque cote avec les acomptes payés, mais aussi la perception dans laquelle on est imposé. Le receveur ajoute que si les déclarations ne sont pas complètes

elles seront refusées. On s'est demandé (1) quand et comment l'on serait avisé de ce refus et surtout si le receveur a le droit de refuser une déclaration. L'article 10 organise des sanctions en cas de déclarations inexactes mais aucun texte n'autorise le receveur à refuser la déclaration. Aux termes de la même communication, le receveur central formulait une seconde demande, l'article 8 dit que le vendeur doit indiquer la date des déclarations afférentes aux bénéfices non encore imposés. Le receveur demande qu'en indiquant la date des déclarations la partie intéressée précise le lieu où a été déposée la déclaration et indique la Commission du premier degré au secrétariat duquel elle a été remise. Ces renseignements complémentaires sont en effet de grande utilité pour l'Administration mais n'éviteront pas encore toutes fraudes.

La loi n'a pas voulu que des contribuables en simulant un projet de vente ou de prêt puissent avoir recours à la procédure de purge pour libérer leurs biens du privilège qui les grève. C'est pourquoi, l'article 11 et 12 exigent que le prêt ou la vente aient lieu dans les six mois de la notification. Il est indispensable que non seulement l'acte translatif de propriété ou l'acte constitutif d'un droit sur l'immeuble, le navire ou le fonds de commerce ait été passé dans les six mois de la notification faite au trésorier payeur général. Il faut encore que dans ce délai toutes les formalités nécessaires pour rendre ces actes opposables aux tiers aient été remplies.

1. Note de la Chambre des avoués de première instance de Paris, page 9.

En d'autres termes il faudra que l'acquéreur ait fait pour les immeubles transcrire son titre ou fait opérer la mutation en douane pour les navires. Pour les fonds de commerce la translation de propriété à l'égard des tiers n'est soumise à aucune forme particulière, elle s'opère par le seul effet de la vente. Il suffit donc que la vente du fonds soit réalisée entre les parties dans le délai de six mois.

Pratiquement après la notification il convient de laisser s'écouler un mois puis de requérir un état d'inscription à la conservation des hypothèques, au Greffe du tribunal de commerce. Si l'état ne fait pas mention de l'inscription du privilège du Trésor, dans les cinq mois qui suivent, la vente peut être réalisée et le prix peut être payé en toute sécurité au vendeur ou aux créanciers inscrits. Si les parties laissent écouler le délai de six mois sans réaliser la vente, la notification cesse de produire ses effets; les choses sont remises au même point que si elles n'avaient jamais été faites et pour vendre il faudra recommencer toutes les formalités.

Il existe une difficulté que la loi n'a pas prévue mais qui n'en est pas moins réelle : par la procédure de purge préventive on veut mettre le Trésor en demeure d'inscrire son privilège et ce dans un délai d'un mois. Or, la loi (art. 3) donne un délai de trois mois au Trésor pour inscrire son privilège, à dater soit de la promulgation de la loi, soit de la publication du rôle. On doit en conclure qu'avant l'expiration de ce délai on ne peut obliger le Trésor à s'inscrire et que par suite la procédure de purge ne peut être réalisée. Il faut cependant distin-

guer entre les rôles émis au moment de la promulgation de la loi et ceux à émettre jusqu'au 1^{er} janvier 1926. En ce qui concerne les impositions mises en recouvrement avant la promulgation de la loi, l'inscription ayant pu être prise dans les trois mois de la promulgation. Il est certain que jusqu'à l'expiration de ce délai il n'a pas été possible d'avoir recours à la procédure de purge qui, si elle avait été appliquée, aurait pu avoir comme résultat d'obliger le Trésor à inscrire son privilège avant l'expiration du délai de trois mois que lui donne l'article 3 de la loi. Cependant si en fait l'inscription a été prise avant la fin du délai la procédure de purge était immédiatement possible pour se garantir des impositions futures qui pourraient éventuellement être mises à la charge du redevable.

Soit une procédure de purge engagée quelques jours avant ou quelques jours après la notification au trésorier-payeur général, un rôle est émis et publié au nom du redevable intéressé. Le Trésor aura-t-il pour s'inscrire le délai de trois mois prévu à l'article 3 ou simplement le délai d'un mois des articles 11 et 12? Il faut distinguer : si le rôle est émis avant la notification, la solution est la même que précédemment; on ne pourra obliger le Trésor à inscrire son privilège avant l'expiration du délai de trois mois. Mais s'il s'agit d'un rôle émis après la notification, c'est le délai d'un mois qui devra être observé car la notification crée un droit acquis auquel, à cet égard, la publication ultérieure du rôle ne saurait porter atteinte. D'autant plus que la publication du rôle sera souvent le résultat de la notification et que si

l'on exigeait l'observation du délai de trois mois la procédure de purge perdrait toute son utilité.

II — *Personnes devant purger*

Il est à remarquer qu'à l'encontre de ce qui a lieu en matière de purge ordinaire ou de purge du Crédit foncier, ce n'est pas l'acquéreur ou le prêteur qui doit remplir les formalités de la purge préventive, mais le vendeur ou l'emprunteur éventuel. Un propriétaire a donc la faculté de purger lui-même sur ses propres biens et c'est là une des plus grandes originalités de la loi du 10 août 1922 qui applique ici une conception absolument nouvelle et qui n'est que la conséquence directe du système actuel d'imposition basé sur les déclarations du contribuable. En effet le vendeur seul peut déclarer s'il a ou non fait des bénéfices pendant la guerre.

L'article 7 de la loi du 10 août 1922 conçu en termes très généraux fait de la purge une nécessité pour : « *quiconque* voudra céder sur un immeuble un fonds de commerce ou un bâtiment de navigation maritime ou fluviale un droit opposable au Trésor ». On a beaucoup discuté sur la portée de ce mot : « *quiconque* », qui prête à équivoque. Lors de la discussion du projet de loi au Sénat toute une discussion s'éleva entre M. Guillier rapporteur de la Commission de législation, M. Tournon et M. Lasteyrie, ministre des Finances, dans la séance du 6 juillet 1922 (*débats parlementaires*, p. 1107). L'opinion la plus juste nous paraît devoir être celle du

rapporteur : « Tout le monde est visé par l'article 7 parce que tout le monde peut être assujetti à la contribution sur les bénéfices extraordinaires de guerre à la condition bien entendu d'avoir fait une des opérations indiquées dans la loi de 1916 comme susceptible d'entraîner l'imposition à cette contribution. Mais je dis tout le monde, en ce sens qu'on ne sait jamais, lorsque l'on traite avec quelqu'un, si cette personne n'est pas redevable de contributions sur les bénéfices de guerre... Vous n'avez, quand vous vous trouvez en présence d'un citoyen quelconque qui n'est pas patenté, aucun moyen de savoir s'il n'a pas fait accidentellement, une fois dans sa vie, une de ces opérations qui peuvent le constituer redevable de l'impôt sur les bénéfices de guerre. Or, vous n'avez aucun moyen de vous renseigner même en vous adressant au percepteur ou au receveur central des Finances pour savoir si la personne avec laquelle vous voulez contracter n'est pas assujettie à l'impôt sur les bénéfices de guerre, si elle ne sera pas un jour recherchée pour cela. Si donc on veut avoir une certitude absolue au moment de faire une opération immobilière il faut, quelle que soit la profession de celui avec qui on traite, remplir les formalités prescrites par l'article 7. Voilà pourquoi le mot « quiconque » s'applique à tout le monde et pourquoi j'ai le regret de ne pas être en complet accord avec M. le ministre des Finances sur l'interprétation qu'il veut donner à ce texte de loi. »

Il est bien évident que l'utilité de la purge sera différente selon que l'on se trouvera en présence de contribuables ayant fait leurs déclarations dans les délais

légaux, de non-déclarants ou de déclarants tardifs ou enfin de personnes non sujettes à l'impôt. Mais comme l'acquéreur sera dans l'impossibilité de se rendre compte à quelle catégorie appartient son vendeur, il lui appartiendra seul de se faire juge de l'utilité ou non de la procédure de purge. Or, il est certain qu'il préférera obliger son vendeur à avoir recours à la purge pour posséder une certitude et se trouver en face d'une situation nettement définie. Il est à noter en effet, que bien qu'une inscription du privilège soit déjà prise, l'acquéreur ne sera pas dispensé de recourir à la procédure de purge car rien ne dit que le vendeur n'est pas encore imposable et qu'un jour l'Administration n'émettra pas un nouveau rôle et n'inscrira pas à nouveau son privilège pour des sommes différentes de la première inscription. C'est pourquoi pratiquement tout le monde doit procéder à la purge avant de céder un droit réel qui, sans cela, aurait peut-être été opposable au Trésor, mais qui le sera sûrement ensuite. Dans ces conditions lorsqu'un notaire est appelé à dresser un acte de vente d'immeuble ou d'un acte d'emprunt hypothécaire, il peut dans certaines circonstances encourir une grave responsabilité s'il ne fait pas procéder à la purge et s'il ne résulte pas de l'acte qu'il a attiré l'attention des acquéreurs ou prêteurs sur l'existence possible du privilège du Trésor.

III. — *Effets de la purge*

Les effets de la procédure de purge seront différents selon que le Trésor inscrira ou n'inscrira pas son privilège.

Si le Trésor prend inscription dans le mois de la signification, cette inscription produira son effet vis-à-vis des tiers et de l'acquéreur ou du prêteur. Vis-à-vis des tiers qui sont restés étrangers aux formalités de purge l'inscription produira les effets ordinaires de l'inscription du privilège tels qu'ils sont prévus à l'article 3 de la loi du 10 août 1922. C'est-à-dire que le privilège gardera toute sa valeur s'il est inscrit dans les trois mois de la publication de la loi pour les rôles déjà émis et dans les trois mois de la publication des rôles pour ceux à émettre. Au contraire le privilège ne vaudra que comme hypothèque ne prenant rang qu'à sa date d'inscription dans les autres cas. Mais si postérieurement à la procédure de purge un nouveau rôle est émis et une inscription prise, le privilège produira son effet rétroactif et sera opposable aux tiers qui n'ont pas été parties à la procédure de purge et ne peuvent en bénéficier.

A l'égard de l'acquéreur ou du prêteur le privilège qui a été inscrit conserve dans tous les cas la somme pour laquelle il a été inscrit mais seulement cette somme. Si plus tard le vendeur ou l'acquéreur est imposé à nouveau et qu'une inscription soit prise, elle ne pourra pas nuire à l'acquéreur ou à l'emprunteur à la condition toutefois que la procédure de purge ait été régulièrement

faite et la vente ou le prêt réalisés dans les six mois.

Dans le cas où le Trésor n'inscrit pas son privilège dans le délai d'un mois qui lui est assigné dans la notification, la procédure de purge aura en principe pour effet de libérer du privilège dont il était susceptible à être grevé, le bien pour lequel on aura eu recours à la purge. C'est ce qu'indique les articles 11 et 12 de la loi. La circulaire du 10 août 1922, page 53, ajoute : « dans le cas où la procédure n'aura pas pour résultat de provoquer dans le délai d'un mois à partir de la notification l'inscription du privilège du Trésor sur les immeubles, fonds de commerce ou navire du propriétaire, ces biens cessent de constituer les gages du Trésor si le service de l'assiette vient à découvrir par la suite, dans le propriétaire, un contribuable de mauvaise foi et à l'imposer. »

Il est à noter cependant que la procédure de purge est spéciale et ne s'applique qu'à l'immeuble vendu ou hypothéqué alors que le privilège est général. Si à la suite d'une procédure de purge le Trésor n'a pas inscrit son privilège il ne s'ensuit pas que les autres immeubles du contribuable sont affranchis du privilège. Au contraire les biens qu'il possède et ceux qu'il peut acquérir ensuite restent toujours le gage de l'Etat.

Il est certain que pratiquement si la procédure de purge est effectuée par de nombreuses personnes qui n'ont pas réalisé de bénéfices de guerre et pour qui elle était inutile en se plaçant à leur seul point de vue, elle sera aussi faite par des assujettis à la contribution extraordinaire qui n'ont fait aucune déclaration et se sont

soustraits au paiement par des manœuvres frauduleuses. Ceux-là ne reculeront pas devant une déclaration mensongère au risque d'encourir les pénalités prévues à l'article 10 de la loi du 10 août 1922.

Bien plus la procédure de purge sera un moyen de mettre la partie la plus facile à dissimuler de leur actif à l'abri de l'action du Trésor et le nombre de ceux qui ayant fraudé le fisc cherchent par tous les moyens à se dérober à leur obligation est bien plus grand qu'on ne le croit généralement. Chez certains la fraude et les conséquences de la fraude sont même une cause de maladie (1).

1. *Les névroses fiscales*, par P. Hartenburg (*Journal de médecine de Paris*, 20 janvier 1923) : « J'appelle névroses fiscales, des états névropathiques provoqués par la peur du fisc chez les individus qui l'ont fraudé en dissimulant leurs bénéfices de guerre... Ces névroses fiscales comportent plusieurs catégories. D'abord celle des individus qui ayant fraudé n'ont pas été découverts mais vivent dans la terreur de l'être. Il existe chez eux l'état d'attente anxieuse avec ses risques classiques : hyper-émotivité générale, accélération du cœur et palpitations, insomnie, agitation, interprétation pessimiste des événements futurs, idée obsédante de leur risque, chaque lettre, chaque visite inconnue qu'ils reçoivent leur est une occasion d'angoisse aiguë parce qu'ils appréhendent que ce soit une manifestation de la justice... Quelquefois la phobie prend des formes plus complexes. C'est ainsi que j'ai observé une femme ayant réalisé de gros profits dans un magasin d'alimentation d'une région voisine du front, une de celles qui débitaient à nos poilus du pinard à trois francs le litre, personne cependant très religieuse et d'une moralité scrupuleuse, qui avait peur de devenir folle et dans un accès de délire de révéler qu'elle avait fait truquer ses livres : Plus intenses sont encore les affres de ceux qui, ayant été découverts pour une partie des falsifications de leur comptabilité et condamnés à une forte amende, redoutent d'être découverts également pour des délits encore ignorés. J'ai vu un homme qui se trouvait dans ce cas et qui, tombé dans un état de mélancolie anxieuse répétait sans cesse : « Je suis perdu, je suis ruiné, tout plutôt que cette existence », et qui proférait des menaces sérieuses de suicide... Au point de vue

Il en est d'autres qui sans se livrer à des manœuvres frauduleuses n'ont pas déclaré leurs bénéfices. En s'abstenant de faire des déclarations ils se sont rendus seulement passibles, aux termes de la loi du 1^{er} juillet 1916, des pénalités pour déclarations tardives et sujets à taxation d'office. Or la taxation d'office n'est pas une pénalité mais un mode régulier d'imposition. La situation d'un de ces contribuables voulant avoir recours à la procédure de purge sera la suivante : ou bien il déclarera qu'il a fait des bénéfices et en se découvrant ainsi au fisc il encourra la pénalité pour déclaration tardive, ou bien il déclarera qu'il n'a pas réalisé de bénéfices mais alors il s'exposera, non plus à une pénalité pour déclaration insuffisante ou tardive, mais à des peines correctionnelles. En somme la procédure de purge aura pour effet de faire sortir le contribuable de son état de passivité, état des plus préjudiciables aux intérêts du Trésor et l'obligera à prendre parti. Ainsi la procédure de purge a comme résultat un effet que le législateur n'a pas prévu, c'est d'obliger le contribuable à se révéler. Le fisc a eu ainsi à s'occuper de nombreux débiteurs dont il soupçonnait bien l'existence mais que pour l'instant encore il n'inquiétait pas. En matière de vente de fonds de commerce, par exemple, de nombreuses inscriptions ont été prises à la suite de notification (1), et

étiologique l'origine de ces accidents est simple et clair : la peur de la sanction en est le principal, l'unique facteur.. En réalité il s'agit de névroses anxieuses, leur seul caractère particulier est la fixation de l'anxiété sur un objet très spécial : la crainte du fisc.. »

1. Plus de 50.000 au greffe du tribunal de commerce de la Seine.

de nombreux vendeurs se sont empressés de payer le Trésor pour avoir mainlevée de son inscription afin de pouvoir toucher de leurs acquéreurs le surplus du prix. Ainsi la procédure de purge a permis de faire rentrer dans les caisses du Trésor de nombreuses sommes que les contribuables n'auraient payées autrement que très difficilement.

IV. — *Sanction du défaut de purge*

Si une vente ou un emprunt est fait, ou bien sans avoir eu recours au préalable à la procédure de purge, ou plus de six mois après l'accomplissement de ces formalités, le droit réel acquis ne sera pas opposable au Trésor. L'inscription du privilège du Trésor, pour avoir sûreté d'une nouvelle imposition assise au nom du vendeur, pourra par dérogation aux dispositions des articles 3 et 6 de la loi du 23 mars 1855 être prise après la transcription de l'acte de vente (rapport de M. Béranger au Sénat). La circulaire du 10 août 1922, page 57, fait d'ailleurs au percepteur la recommandation suivante : « En conséquence, dès la publication, dans l'avenir, du rôle de la contribution extraordinaire, les percepteurs devront inscrire le privilège du Trésor, non seulement sur les immeubles, fonds de commerce et navires dont les contribuables seront propriétaires mais encore sur ceux que les contribuables auront aliénés depuis l'entrée en vigueur de la loi nouvelle sans avoir rempli les formalités de purge préventive, prévue aux articles 7, 8, 9, 10, 11 et 13 ». Mais que se passera-t-il si une première vente a

eu lieu, sans l'accomplissement des formalités de la purge et que le second vendeur, au contraire, ait recours à cette procédure? Il est certain que l'immeuble sera purgé du chef du second vendeur mais restera grevé du privilège du chef du premier. Comme le privilège même, non encore inscrit, jouit du droit de suite, on voit les conséquences désastreuses pour les acquéreurs successifs du défaut de purge par le vendeur originaire. Pour donner au tiers une sécurité absolue il faudrait que le notaire non seulement fasse effectuer la purge par le vendeur immédiat mais ait soin de s'assurer que les aliénations antérieures faites depuis la loi du 10 août 1922 ont toutes été précédées des formalités de la purge.

Il arrive que des tiers acquéreurs ou des vendeurs ou emprunteurs négligent de faire la purge préventive, et se ravisant au dernier moment lors de la rédaction de la quittance, veulent affranchir les biens achetés ou hypothéqués du privilège qui peut les grever. Il peut arriver également qu'un vendeur désireux de se soustraire aux complications ou aux risques de la purge préventive préfère s'entendre avec l'acquéreur pour, une fois l'acquisition faite, avoir recours à la purge du droit commun.

De toutes façons on ne saurait reconnaître d'effet à la procédure de purge des articles 2193 à 2195 du Code civil pour les hypothèques légales. Evidemment les hypothèques légales ont ceci de commun avec le privilège du Trésor, d'être occultes. Mais la procédure de purge de ces hypothèques leur est spéciale et ne saurait être étendue à d'autres cas que ceux pour lesquels elle est

prévue. D'ailleurs elle exposerait le Trésor à bien des surprises dans le cas notamment où l'imposition n'étant pas établie au lieu de la situation de l'immeuble, le percepteur détenteur des rôles ne pourrait prendre les mesures propres à sauvegarder les droits du Trésor faute d'avoir connaissance de la procédure. L'opinion de l'Administration est des plus formelles sur ce point : « L'Administration estime et soutiendra le cas échéant devant les tribunaux que les dispositions des art. 2193 à 2195 du Code civil ne sont pas applicables à la nature du privilège du Trésor et en conséquence que malgré l'accomplissement après la vente des formalités de purge des hypothèques non inscrites, le Trésor peut exercer son droit de suite sur l'immeuble si ultérieurement l'ancien propriétaire venait à être imposé à la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre » (Circulaire du 10 août 1922, p. 101). Et d'ailleurs si les tribunaux acceptaient l'efficacité de la purge des hypothèques non inscrites pour le privilège du Trésor, il est à peu près certain que toute la procédure de la loi du 10 août 1922 ne serait plus appliquée. Cette interprétation ferait, en réalité, tomber tout le système de la loi.

Reste maintenant l'emploi possible de la purge des hypothèques inscrites prévues par les articles 2181 à 2192 du Code civil. La purge de droit commun est « un moyen offert à l'acquéreur d'un immeuble, d'affranchir cet immeuble des privilèges et hypothèques qui les grèvent en offrant aux créanciers hypothécaires et privilégiés son prix d'acquisition à la valeur estimative de l'immeuble suivant le cas et en payant ou consignat

la somme offerte, sauf le droit pour les créanciers qui ne trouveraient pas les offres du tiers détenteur suffisantes, de requérir la mise aux enchères de l'immeuble en s'engageant à en porter ou à en faire porter le prix à un dixième en sus de la somme offerte par le tiers détenteur (1). Elle diffère essentiellement par son objet et sa procédure de la purge de la loi du 10 août 1922. En effet cette dernière est préventive alors que la purge du droit commun a lieu nécessairement après l'acquisition et même après la transcription de l'acte d'acquisition : l'une est faite par le vendeur éventuel, l'autre par l'acquéreur. La purge préventive n'est pas à proprement parler une purge. Elle n'a pas pour effet comme la purge ordinaire de transporter le privilège sur le prix et de supprimer le droit de suite vis-à-vis des acquéreurs, ni d'ouvrir au Trésor une faculté de surenchère, puisque la créance du Trésor ne peut être au moment de la purge qu'éventuelle. La purge préventive n'est, en réalité, qu'une procédure de fixation limitative des droits du Trésor (2) ayant pour but de renseigner les tiers sur l'étendue de ces droits, et leur permettre d'apprécier s'ils peuvent sans danger donner ou non suite à l'opération projetée.

Il semble donc difficile d'admettre que la purge du droit commun puisse être efficace vis-à-vis du privilège du Trésor. La purge des hypothèques inscrites ne purgera le privilège du Trésor qu'autant qu'il y sera inscrit. Dans ce cas là c'est le droit commun qui s'applique. La

1. Baudry-Lacantinerie, *Précis de droit civil*.

2. Voir Bayard, ouvrage cité, p. 30.

proposition de loi de M. Lafarge contenait diverses dispositions ayant pour but de simplifier les formalités de la purge ordinaire et de ne pas mettre le Trésor, le cas échéant, dans l'obligation de se porter enchérisseur. Mais la Chambre a écarté ces dispositions sur l'observation de M. Raynaldy qu'il était préférable de s'en rapporter au droit commun (1). Dès lors si le montant des inscriptions y comprise celle du Trésor est inférieur ou égal au prix de vente, l'acquéreur pourra se libérer amiablement en versant le prix entre les mains des créanciers. Si, au contraire, le montant des inscriptions est supérieur au prix de vente, l'acquéreur devra procéder aux formalités habituelles de la purge. Il faut remarquer toutefois que l'Administration se basant sur l'alinéa 1^{er} de l'article 2098 du Code civil qui dispose « que le privilège du Trésor et l'ordre dans lequel il s'exerce sont réglés par les lois qui les concernent », ne serait pas loin de prétendre que la purge du droit commun n'est pas applicable au privilège du Trésor. Elle s'attend à ce que « cette question fasse l'objet de vives controverses et soit sans doute portée devant les tribunaux ». Cependant « par précaution l'Administration croit devoir considérer provisoirement comme applicables à la purge du privilège du Trésor inscrit sur un immeuble les dispositions des articles 2181 et suivants du Code civil (2). » Cette dernière opinion nous paraît la seule exacte. D'ailleurs elle est conforme à l'esprit de la loi tel qu'il

1. *Débats parlementaires*, 14 février 1922, p. 239.

2. Circulaire du 10 août 1922, p. 101.

ressort des travaux préparatoires et de plus elle ne préjudicie en rien aux droits du Trésor.

Ce serait cependant une grave erreur de croire qu'une fois la procédure de purge des hypothèques et de privilèges inscrits effectuée, l'immeuble passe dans le patrimoine de l'acquéreur définitivement libéré du privilège du Trésor. Seul le privilège inscrit se trouve purgé et rien ne s'oppose à ce que le Trésor découvrant une nouvelle cause d'imposition du chef du vendeur émette un nouveau rôle et inscrive à nouveau son privilège qui jouissant du droit de suite grèvera l'immeuble passé dans les mains de l'acquéreur. Rien en effet ne peut remplacer la purge préventive et cela se comprend très bien. Rien dans la procédure de purge ordinaire ne vaut la déclaration prévue par l'article 8 de la loi du 10 août 1922. Sans cette déclaration il est impossible au Trésor de savoir et d'indiquer en l'absence de tous renseignements sur les industries ou commerces qu'ont pu exercer les vendeurs pendant la période impossible, s'ils sont susceptibles d'être assujettis à la contribution pour bénéfices de guerre. En effet la déclaration jointe à la notification de la purge préventive forme la base de toute enquête.

On a cherché encore à remplacer la purge préventive par d'autres moyens. Certains ont pensé avoir recours à la procédure d'ordre à laquelle on ferait intervenir le Trésor. Si, dit-on, le Trésor se fait représenter à l'ordre et ne produit pas pour la contribution extraordinaire, une fois le prix distribué il lui sera impossible d'insérer son privilège en se prétendant créancier d'impôts et ainsi indirectement l'immeuble sera purgé. Mais on n'oublie

qu'une chose, c'est que là encore la déclaration qui seule permet de savoir si le vendeur est ou non redevable de la contribution n'ayant pas été faite, le Trésor à bon droit ne considérera pas l'immeuble comme cessant d'être son gage. En effet le Trésor pour la contribution pour bénéfices de guerre n'est pas un créancier ordinaire qui doit connaître le montant de sa créance. Dans le cas présent la détermination de la créance dépend du débiteur. Le créancier se borne à vérifier la sincérité de la déclaration. Mais tant que cette déclaration n'a pas été faite on ne peut lui reprocher de ne pas connaître sa créance et de n'avoir pas pris encore les mesures pour la sauvegarder.

D'autres (1) ont cru pouvoir avoir recours à la purge préventive après l'acquisition... et bien que cela puisse paraître paradoxal on a voulu faire une purge préventive postérieurement à la création du droit réel que l'on veut rendre opposable au Trésor. Dans le *Journal officiel* du 16 novembre 1922 on lit la question suivante : « M. Herriot demande si le Trésor considère comme purgé à son égard le privilège de bénéfices de guerre lorsque les formalités prescrites par la loi ont été remplies après la passation de l'acte de vente ou après sa transcription ». A quoi il a été répondu : « Les formalités dites de purge préventive prévues par les articles 7 et 13 de la loi du 10 août 1922 sembleront devoir être considérées comme inopérantes si elles étaient remplies après transcription de l'acte translatif de propriété. »

1. *Journal du notariat*, 1923, 1^{re} partie, page 81.

La loi en effet est formelle : « Quiconque *voudra* céder un « droit opposable au Trésor, » dit l'article 7 de la loi du 10 août 1922. Dans le même article on trouve encore : « L'exploit contiendra... le montant du prix de vente « ou du prêt *projeté*. » De plus elle prévoit que le privilège sera purgé s'il n'est pas inscrit dans le délai d'un mois de la notification mais à la condition que l'acte de vente ou de prêt ait lieu dans les six mois. Comment pourrait-on remplir cette condition si l'on faisait la purge préventive après la vente. Alors qu'il est toujours possible avant l'acte d'obtenir le concours des vendeurs ou emprunteurs éventuels, il est possible qu'une fois l'acte passé on se heurte à leur refus, refus d'autant plus désagréable que leur concours à la purge est absolument indispensable.

En somme la purge préventive qui est une procédure tout à fait spéciale entièrement nouvelle en notre droit ne peut être remplacée par aucune autre procédure étant donné son caractère et ses effets particuliers. Dans le seul cas où la purge ordinaire peut s'appliquer au privilège du Trésor c'est lorsqu'il est inscrit et encore cette procédure n'évite pas les inconvénients auxquels a pour but de remédier la procédure de purge préventive.

V. — *Cas où la purge est impossible*

Malheureusement la loi du 10 août 1922 n'a pas tout prévu ou plus exactement n'a pas voulu régler toutes les difficultés. Il est des cas où la purge préventive est impossible par suite d'une lacune de la loi, et ceci est

d'autant plus regrettable que le législateur en était averti. Lors de la discussion du projet de la loi au Sénat le 6 juillet 1922 M. Guillier, rapporteur de la Commission de législation civile et criminelle déclarait en effet : « Je
« viens de parler de cette purge qui est la partie essen-
« tielle du projet, je dois exprimer de nouveau le regret
« que j'ai déjà consigné dans le rapport que j'ai eu
« l'honneur de déposer au nom de la Commission de
« législation civile et criminelle c'est que cette purge
« soit insuffisante. En effet on a bien prévu cette procé-
« dure spéciale qui permettra de libérer les immeubles
« faisant l'objet d'une vente amiable. Mais ni dans le
« projet du Gouvernement ni dans les travaux prépa-
« ratoires de la Chambre, ni au cours de « la discussion
« devant l'autre assemblée : il n'a été fait allusion aux
« ventes qui se réalisent en justice. Ces adjudications
« publiques soit à la suite de saisie immobilière, soit à
« la suite de licitation, soit parce qu'il s'agit de bien
« de mineur ne pourront être faites avec les garanties
« de sécurité que le projet de loi donne aux acquéreurs
« à l'amiable. — En effet, Messieurs, le préambule de
« cette procédure c'est une sommation adressée par le
« vendeur à l'Administration en vue de l'obliger à
« inscrire son privilège s'il y a lieu. C'est aussi une
« déclaration précise que fait le vendeur en ce qui con-
« cerne sa situation vis-à-vis du Trésor et en ce qui con-
« cerne les biens dont il est propriétaire ainsi que ceux
« dont il était propriétaire et qu'il a précédemment ven-
« dus. Cette déclaration, l'Administration l'a considérée
« comme essentielle et elle est sanctionnée de peines

« sévères pour le cas où elle serait inexacte. — Or, cette
« déclaration, ces affirmations vous pouvez les deman-
« der à quelqu'un qui consent une aliénation volontaire,
« mais vous ne pourrez pas les exiger lorsqu'il s'agit de
« vente judiciaire. Vous ne pouvez les imposer ni au pour-
« suivant en cas de saisie, parce qu'il ignore la situa-
« tion de son débiteur au regard du Trésor ni au saisi
« qui se désintéresse de la poursuite, ni en cas de licita-
« tion à des héritiers majeurs qui ne sont pas au cou-
« rant des affaires de leur auteur, ni à des tuteurs repré-
« sentants des mineurs qui, pas plus que leurs pupilles
« ne peuvent assumer la responsabilité de déclaration
« se référant à des faits auxquels ils sont étrangers.
« Cette lacune dans le projet de loi laisse planer sur
« tous les immeubles vendus en justice une incertitude
« de nature à en diminuer la valeur et à en paralyser
« l'aliénation. »

Ainsi par suite du principe que nous avons vu plus haut (1) qui fait que la créance du Trésor est une créance d'une nature spéciale basée sur la déclaration du débiteur, la purge n'est pas applicable aux ventes judiciaires. En effet elles se font la plupart du temps sans le consentement ou malgré l'opposition du vendeur. Dans ces conditions il paraît absolument impossible d'exiger de ce dernier la déclaration voulue par la loi. On a cependant cherché à tirer partie coûte que coûte du texte actuel (2). Pour la notification de la vente projetée il

1. Voir page 104.

2. V. note de la Ch. des avoués du tr. civ. de la Seine sur la loi du 10 août 1922, oct. 1922.

semblait que l'on aurait pu satisfaire suffisamment aux vœux de la loi en y reproduisant *in extenso* la disposition du jugement ordonnant la vente. Le Trésor aurait ainsi connu les circonstances et conditions de la vente. La mise à prix fixée par le tribunal aurait pu, jusqu'à un certain point, remplacer l'indication du prix exigé par la loi. Il est à présumer que le législateur a exigé l'indication du prix de vente dans le but de gêner la fraude, pour éclairer le Trésor et empêcher les réalisations à vil prix ou fictives. Or, il est certain que les ventes aux enchères publiques présentent le maximum de garantie et que sur ce point le Trésor aurait tout apaisement.

Mais reste la question importante de la déclaration réclamée par l'article 8, en matière de licitation. Quand tous les vendeurs sont majeurs il pourra encore être possible d'obtenir de chacun d'eux la déclaration prescrite. Mais s'il s'agit de vendre un immeuble d'une succession, les vendeurs pourront bien de leur chef faire la déclaration de l'article 8 mais rien n'empêchera le privilège de frapper les immeubles mis en vente, du chef du *de cuius*. De plus en matière de faillite ou de saisie il est à peu près certain que l'on se heurtera à la mauvaise volonté du vendeur, alors que dans les deux cas c'est là que la déclaration sera la plus nécessaire, le privilège du Trésor frappant très vraisemblablement les biens du failli ou du saisi.

En présence de ces difficultés, l'auteur de la note précitée concluait : « Devant les lacunes, les obscurités et la complexité des dispositions de la loi, notamment en ce qui concerne la déclaration, nous devons apporter

dans son application la plus extrême prudence. Il semble bien que seuls seront d'une réalisation pratique et suffisamment sûre les mises en adjudication aux requêtes des vendeurs non soumis à l'impôt et qui seront susceptibles de faire des déclarations négatives. Dans tous les cas l'avoué devra procéder avec la plus grande circonspection. »

Il fut pratiquement impossible de suivre ces prudents conseils. Les ventes continuèrent comme par le passé. On a bien essayé quelquefois de faire la purge préventive, mais devant les impossibilités qui viennent d'être signalées l'on passa outre. Si bien qu'aujourd'hui l'on se trouve en présence de nombreux acquéreurs qui ne peuvent et ne veulent se libérer avant de savoir si l'immeuble acquis n'est pas grevé du privilège. Or, il n'existe à l'heure actuelle qu'un seul moyen, c'est d'attendre le 1^{er} avril 1926, date à partir de laquelle il ne pourra plus être pris d'inscription. L'on conçoit facilement quel trouble amène une pareille décision et c'est pour remédier à cet état de chose qu'un projet de loi ayant pour objet de compléter et de modifier la loi du 19 août 1922 est actuellement soumis au Sénat après avoir été voté par la Chambre (1).

Les ventes judiciaires ne sont pas les seules à avoir fait naître des difficultés au sujet de la purge. On retrouve les mêmes en matière d'expropriation pour cause d'utilité publique. M. Herriot ayant demandé au ministère des Finances si « lorsqu'un immeuble est

1. Voir p. 153

exproprié pour cause d'utilité publique le privilège du Trésor sera purgé par l'accomplissement des formalités de purge prescrites par la loi du 3 mai 1841 », se vit répondre négativement pour les motifs suivants : « Les formalités prescrites par la loi du 3 mai 1841 ont eu en principe pour effet de purger les immeubles des privilèges et hypothèques dont ils sont grevés. Toutefois aux termes de l'article 2098 du Code civil le privilège a raison des droits du Trésor public et l'ordre dans lequel il s'exerce sont réglés par des lois qui les concernent. Or, la loi du 10 août 1922 qui a réglé les conditions d'exercice du privilège du Trésor sur les immeubles pour le recouvrement de la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre, ne contient aucune disposition dispensant de remplir les formalités dites de purge préventive en cas d'expropriation pour cause d'utilité publique. Sans doute la procédure instituée par les articles 7 et 13 de loi du 10 août 1922 peut-elle être difficilement mise en œuvre à l'occasion d'une expropriation prononcée par autorité de justice. Par contre la procédure dont il s'agit peut être suivie en cas de cession amiable après intervention de la déclaration de l'utilité publique et de l'arrêté de cessibilité. Il doit donc être conseillé de remplir les formalités dites de purge préventive dans le cas de cession amiable, tout au moins lorsqu'il y a lieu de penser que du 1^{er} août 1914 au 30 juin 1920 le propriétaire de l'immeuble a pu réaliser des bénéfices susceptibles de donner lieu à des impositions à la contribution extraordinaire » (*Journal officiel* du 16 nov. 1922). Au fond la question est toujours la même

en cas de cession amiable où l'on aura le concours du vendeur on peut exiger qu'il ait recours à la procédure de purge et fasse la déclaration prescrite, mais en nature d'expropriation forcée on se trouve un peu comme en matière de saisie immobilière, l'immeuble est vendu malgré l'opposition du vendeur, on ne pourra donc pas là encore avoir recours à la purge préventive. Quant à croire avec M. Herriot que la purge prévue par la loi du 3 mai 1841 puisse être appliquée, nous avons vu plus haut (1) ce qu'il fallait penser de cette opinion.

Si le législateur a régularisé la situation des acquéreurs de bonne foi dont l'acquisition est antérieure à la loi et s'il a permis aux acquéreurs futurs de se prémunir contre le danger du privilège du Trésor, il a omis de déterminer la situation des ventes en cours au 10 août 1922 et qui n'étaient pas encore complètement réalisées soit par défaut de transcription soit par défaut de paiement de prix. Pour les premières il semble résulter de la réponse de l'administration à la question de M. Herriot (voir p. 105) que si la purge ne peut plus être faite après la transcription, elle peut cependant être valablement faite avant l'accomplissement de cette formalité. En effet M. Herriot demandait si les formalités de purge pouvaient être remplies « après la passation de l'acte de vente ou après sa transcription ». La réponse qui considère les formalités inopérantes seulement lorsqu'elles ont été faites « après la transcription » indique donc qu'elles sont opérantes si elles sont faites après la

1. Voir *supra*, p. 110.

passation de l'acte. En ce qui concerne les ventes dont le prix était resté impayé au 10 août 1922 mais dont la transcription a été opérée il semble difficile d'avoir recours à la purge. Une seule solution reste possible, c'est celle préconisée par M. Fauvel dans le *Journal du notariat* du 25 novembre 1922 et qui consiste à prendre l'engagement dans la notification au trésorier-payeur de réitérer la vente.

IV. — LIMITATION DU PRIVILÈGE

A. — *Nature de cette limitation*

En droit commun lorsqu'une hypothèque générale est la garantie d'une créance dont le montant est de beaucoup inférieure à la valeur des immeubles grevés, la loi confère le droit au débiteur de faire réduire l'hypothèque dans la mesure où elle donne au créancier une protection excessive. La procédure pour obtenir ce résultat est indiquée dans les articles 2161 à 2165 du Code civil. La réduction n'est possible que lorsque la valeur des propriétés hypothéquées excède de plus d'un tiers le montant des créances, et pour déterminer la valeur de l'immeuble les juges doivent multiplier par 15 les revenus constatés par la matrice du rôle de la contribution foncière si l'immeuble n'est pas sujet à déperissement et par 10 dans le cas contraire. La loi permet en outre pour obtenir le revenu de se servir des baux et autres pièces de même nature. Mais dans aucun cas il n'est permis de se servir d'un autre mode d'évaluation (1).

1. Voir Planiol, *Droit civil*, t. II, n° 3073 et suivants.

Pour le privilège du Trésor on aurait pu avoir recours au même procédé mais étant donné la nature de la créance le législateur n'a pas cru que les garanties offertes par le droit commun fussent suffisantes. C'est pourquoi l'article 15 de la loi du 10 août 1922 règle la question d'une façon différente. « Lorsque la valeur des immeubles du redevable sera notoirement supérieure au montant des cotes mises en recouvrement, le débiteur pourra faire limiter les effets du privilège sur des immeubles qu'il indiquera à cet effet pourvu que ces immeubles aient une valeur double du montant des cotes en recouvrement. La valeur des immeubles offerts en garantie sera, à défaut d'accord, déterminée par deux experts désignés l'un par le redevable, l'autre par le trésorier-payeur général du département : en cas de désaccord entre les experts, un tiers expert sera désigné par le président du tribunal civil du lieu de la situation des immeubles en cas de réduction du privilège effectué conformément au présent article. L'inscription mentionnera la limitation dont elle est l'objet et les autres biens du redevable demeureront dégrévés du privilège du Trésor. En cas de refus par le trésorier-payeur général d'accepter la valeur indiquée pour le ou les immeubles offerts spécialement en gage par le contribuable, celui-ci ne sera tenu de supporter les frais d'expertise que si l'arbitrage définitif aboutit à faire attribuer à l'immeuble ou aux immeubles offerts, une valeur inférieure au double des cotes en recouvrement. »

En somme la loi du 10 août 1922 tout en sauvegardant les droits du Trésor en raison des compléments

d'imposition qui peuvent être encore établis, organise une procédure d'expertise ou plutôt d'arbitrage qui permet de fixer la valeur des immeubles du redevable et par suite limiter ou, suivant l'expression employée au cours des travaux préparatoires « cantonner » les effets du privilège général du Trésor.

B. — *Cas où il y a lieu à limitation*

Pour que le redevable puisse faire limiter les effets du privilège il est nécessaire que « la valeur de ses immeubles soit notoirement supérieure au montant des cotes mises en recouvrement » et pratiquement qu'elle dépasse le double. Il est à remarquer qu'alors que partout ailleurs la loi met sur le même plan les immeubles, les fonds de commerce et les navires, elle ne parle ici que des immeubles. Or, comme dans cette matière des privilèges tout est de droit étroit et que les raisonnements par analogie sont absolument prohibés, il convient de rester dans les termes limitatifs de ce texte et de n'accepter comme garantie que les immeubles qui sont de beaucoup d'ailleurs la garantie la meilleure. Le cautionnement sera donc impossible en ce qui concerne les fonds de commerce et les navires. La circulaire du 10 août 1922 explique fort bien la raison de cette restriction : « Cette limitation aux immeubles se comprend d'ailleurs parfaitement étant donné que la valeur des fonds de commerce et surtout la valeur des éléments incorporels de ces fonds (enseigne, nom, droit au bail, achalandage), est essentiellement relative. La valeur des éléments

incorporels dépend directement de la situation commerciale du débiteur. Considérable ou simplement appréciable quand cette situation est prospère, elle devient infime ou nulle quand la situation du débiteur est obérée. En donnant au Trésor un privilège, la loi a eu pour but de garantir dans toute la mesure du possible le recouvrement de la créance de l'impôt et c'est pourquoi dans l'article 15 le législateur n'a pas voulu qu'il soit substitué à la garantie certaine que constitue un privilège sur les immeubles, la garantie souvent illusoire ou au moins fragile que représente un privilège sur un gage d'une valeur aussi incertaine et variable que l'est celle d'un fonds de commerce... Il en résulte que les comptables devront repousser d'une façon absolue, en s'appuyant sur les termes de l'article 15 ainsi que sur les travaux préparatoires de la loi, la demande d'un débiteur tendant au cantonnement du privilège du Trésor sur un fonds de commerce seulement (élément incorporel) à l'exclusion de tout immeuble .»

Et c'est avec raison, quoiqu'en dise M. Besson (1), que l'auteur de la circulaire du 10 août 1922 s'appuyait sur les travaux parlementaires. En effet, M. Lafarge dans son rapport au nom de la Commission de législation civile et criminelle écrivait : « Au surplus il ne semble pas possible d'admettre les fonds de commerce au nombre des garanties que peut ainsi offrir le redevable en raison des variations considérables qui peuvent affecter la valeur de cette catégorie de ses biens. » De

1. *Traité pratique du privilège du Trésor*, n° 74, p. 84.

son côté, M. Béranger, au nom de la Commission des Finances du Sénat, déclarait : « Des travaux préparatoires et notamment de l'avis de la Commission de législation civile et criminelle de la Chambre, il résulte qu'en raison des variations considérables qui peuvent affecter la valeur des fonds de commerce il ne semble pas possible d'admettre les biens de cette catégorie au nombre des garanties que peut offrir le redevable pour affranchir ses immeubles du privilège du Trésor. Nous ne pouvons que nous associer pleinement à cette manière de voir, estimant toutefois qu'il eut été préférable de faire trancher formellement la question par le texte même de la loi. » Il est, croyons-nous, difficile au législateur de faire connaître d'une façon plus claire son opinion sur un point qui n'a pas été tranché formellement par la loi.

C. — *Qui peut demander la limitation*

Dans l'article 15, la loi n'accorde la facilité de limiter le privilège qu'au débiteur de l'impôt. Il nous semble qu'il y a lieu d'étendre cette disposition aux créanciers du redevable et leur permettre de faire réduire le privilège en agissant non pas de leur chef mais en tant qu'exerçant les droits et actions de leur débiteur en vertu de l'article 1166 du Code civil. Cette opinion nous paraît d'autant plus raisonnable que c'est celle communément admise pour l'exercice de l'action en réduction prévue par les articles 2161 et suivants du Code civil (1).

1. Dalloz, *Juris. gén.*, privilèges, 2642; Aubry et Rau, 5^e édition, t. III, § 282.

Mais si ce droit est donné aux créanciers du redevable, on ne saurait l'étendre au tiers détenteur de l'immeuble grevé du privilège agissant en son nom personnel. En effet il n'est tenu de la dette qu'en sa qualité de tiers détenteur et il n'est pas dans la situation du redevable pour qui le cantonnement a été fait et dont tous les immeubles sont le gage du Trésor. D'ailleurs le tiers détenteur aurait très bien pu éviter le privilège en obligeant son vendeur à procéder à la purge préventive (1).

Mais il pourra arriver que le tiers détenteur soit aussi créancier du redevable. Il aura alors le moyen en tant qu'exerçant les droits et actions de son débiteur de demander la limitation du privilège et l'on arrivera à ce résultat qu'un tiers détenteur poursuivi par le Trésor, en exerçant l'action en réduction libérera son immeuble du privilège, arrivant ainsi par un moyen détourné à suppléer en partie aux formalités de purge préventive qui auraient pu ne pas être faite.

D. — *Procédure de la limitation*

La grosse question sera de savoir quand les immeubles auront une valeur double du montant des cotes mises en recouvrement. Il faudra d'abord fixer ce que l'on entend par le montant des cotes mises en recouvrement. Certains (2) interprétant les termes de l'article 15 restrictivement déclarent qu'il n'y a lieu de faire rentrer en

1. Baudry-Lacantinerie et de Loynes, t. III, n° 1923. D. P. 1871.1.90.

2. Viel, *le Privilège du Trésor pr. le recouv. de la Contrib. extraordinaire sur les bénéfices de guerre*, p. 20.

ligne de compte uniquement le montant des rôles émis et publiés sans tenir compte des instances en cours, soit devant la commission du premier degré, soit devant la commission supérieure. Ainsi si l'on admettait cette thèse, un contribuable actuellement imposé pour 10.000 francs sachant qu'il va incessamment faire l'objet d'une imposition s'élevant à 20.000 francs par exemple, s'empresserait de faire limiter le privilège à l'un de ces immeubles évalué 20.000 francs, enlevant ainsi au Trésor toute garantie pour sa nouvelle créance. Il est bien évident que telle n'a pas été l'intention du législateur. Aussi l'Administration, dans sa circulaire du 10 août 1922, a raison de déclarer : « Le Service estime possible de contester la légitimité des prétentions d'un débiteur qui réclamerait le cantonnement en faisant état uniquement du montant des articles inscrits à son nom sur des rôles émis, alors que par ailleurs il aurait été taxé à nouveau par une décision de la Commission du premier degré, laquelle ne pourrait donner lieu à émission d'un rôle avant expiration des délais légaux ou même que ce débiteur serait en instance d'imposition nouvelle. Il est précisé que l'expression en instance d'imposition nouvelle vise exclusivement le cas où le contribuable aurait déjà été entrepris par la Commission de taxation qui étant sur la trace de dissimulation de bénéfice, aurait mis l'assujetti en demeure de produire sa comptabilité et des justifications. Votée pour assurer la sécurité des transactions immobilières et notamment dans l'intérêt du crédit hypothécaire, la loi n'a pu admettre à la disposition des débiteurs malhonnêtes un moyen d'orga-

niser l'évasion de leur avoir saisissable au moment même où les agents de l'assiette auraient découvert des faits imposables et par conséquent l'existence d'une créance du Trésor garantie par le privilège et où ils seront occupés à liquider cette créance. De toutes façons avant d'autoriser un cantonnement du privilège sur les immeubles, les trésoriers-payeurs généraux rechercheront dans le département du domicile actuel du contribuable et le cas échéant auprès de leurs collègues du département de l'imposition si le dit contribuable ne serait pas en instance d'imposition nouvelle. En pareil cas il y aurait lieu tout en refusant le cantonnement soit de publier immédiatement le rôle si ce rôle a été émis, soit de provoquer une décision de la commission du premier degré autorisant l'inscription (art. 4 de la loi), et de prendre inscription en vertu de l'un ou l'autre de ces titres ».

Une fois le montant de l'impôt fixé il est nécessaire de déterminer la valeur des immeubles grévés du privilège et de ceux sur lesquels on entend le limiter. Le contribuable qui désire user du droit que lui accorde l'article 15 de la loi du 10 août 1922 devra soumettre au percepteur un projet de cantonnement. Celui-ci après s'être entouré de tous les renseignements nécessaires et s'il le juge à propos après en avoir référé à ses chefs a toute liberté pour apprécier les propositions du redevable; il peut et même il doit les accepter s'il les juge raisonnables. Normalement en effet, le cantonnement doit être amiable, ce n'est qu'à défaut d'accord que l'on doit avoir recours à la procédure indiquée par la loi. Donc si les parties sont d'accord, le percepteur sou-

mettra le dossier au trésorier-payeur général qui prendra une décision autorisant le cantonnement, un exemplaire en sera remis au contribuable qui, muni de cette pièce, pourra faire mentionner en marge de l'inscription la décision du trésorier-payeur général et prévenir ainsi les tiers. Pour permettre au percepteur de se renseigner sur la valeur des immeubles la circulaire du 10 août 1922 leur conseille de ne pas employer la méthode prévue par la loi dans les articles 2161 à 2165 du Code civil que nous avons analysés plus haut. Cette méthode devant donner des résultats assez inexacts, car dit-elle « les éléments fournis par les matrices et les rôles de la contribution foncière ont actuellement une valeur d'autant plus relative que depuis la dernière révision décimale la valeur des biens-fonds a subi des modifications très importantes. La valeur marchande d'un immeuble est susceptible de varier sous l'influence de nombreux facteurs et notamment sous l'influence des fluctuations des marchés des capitaux, le taux du loyer des capitaux n'étant d'ailleurs pas seul à considérer et la dévalorisation de l'unité monétaire ou en d'autres termes les fluctuations de la puissance d'achat du franc devant également entrer en ligne de compte ».

La dernière observation vaut la peine d'être relevée. Il est assez curieux de voir le directeur de la comptabilité publique admettre la dévalorisation du franc et la distinction entre le franc or et le franc papier à une époque où le ministre des Finances s'oppose à l'établissement du franc or comme monnaie de compte. Si l'accord ne peut se faire, on a alors recours à la procédure

d'arbitrage prévue par la loi; chacune des parties en cause choisit un expert. La circulaire du 10 août 1922 recommande au trésorier-payeur général de fixer son choix de préférence sur des conservateurs des hypothèques, des directeurs ou inspecteurs de l'enregistrement ou des contributions directes domiciliés autant que possible dans l'arrondissement de la situation de l'immeuble. Les deux experts se mettent alors en rapport mais comme ils ne pourront rien décider qu'avec l'assentiment de leurs mandants et que ces derniers les auront précisément choisi pour maintenir et défendre leur premier point de vue, il est à peu près certain qu'ils en arriveront une fois leur travail terminé à constater leur désaccord. « En ce cas, dit l'article 15, un tiers expert sera désigné par le président du Tribunal civil du lieu de la situation des immeubles. » La loi est muette sur le mode de désignation par le président du tribunal. Le moyen le plus simple semble devoir être une ordonnance rendue sur une requête présentée par la partie la plus diligente ou si les parties sont d'accord pour la nomination du tiers expert par voie de requête collective. Dans le cas contraire on devra employer la procédure de référé qui est celle généralement utilisée pour les nominations d'expert. La loi n'a pas précisé davantage si le rapport du tiers expert devrait être homologué par un tribunal. Si cette formalité est inutile, on peut se demander comment on pourra rendre exécutoire la décision de l'expert. D'après l'ensemble des travaux préparatoires il semble résulter que l'on ait voulu considérer le tiers expert comme un arbitre dont les décisions sont sans appel.

M. Guillier au nom de la Commission de législation civile du Sénat faisait à ce sujet les déclarations suivantes à la séance du 6 juillet 1922 : « L'expertise est un avis donné par des gens que l'on considère comme compétents, avis soumis plus tard à une juridiction. L'arbitrage au contraire est une décision qui s'impose. On pourrait se demander si dans le cas du cantonnement, on a entendu organiser une expertise ou un arbitrage. Je crois qu'en réalité c'est de l'arbitrage qu'il s'agit. Ce qui me permet de le dire c'est qu'on a employé l'expression « arbitrage définitif », c'est donc que la décision des arbitres sera définitive. J'ajoute qu'on n'a point prévu la juridiction qui serait chargée de donner son appréciation sur le travail des experts. Si l'on a pas prévu de juridiction c'est qu'il n'en existe pas et qu'il s'agit bien d'un arbitrage. »

Il s'agit en effet d'un arbitrage et ce qui est plus grave d'un arbitrage obligatoire dont M. Raynaldi (séance de la Chambre des députés du 14 février 1922) avait montré tous les inconvénients : « Je m'élève contre cette révolution, le mot n'est pas trop fort, introduite dans notre droit commun. L'arbitrage obligatoire est actuellement inconnu dans notre législation. Jadis dans les affaires commerciales, dans les affaires d'assurances maritimes, il existait. Mais il a été supprimé dans une loi de 1865, si je ne me trompe, de telle sorte qu'à moins que le projet de loi sur l'arbitrage obligatoire, en matière de grève franchise la porte des deux assemblées nous pouvons dire que l'arbitrage obligatoire est non seulement inconnu dans notre législation, mais qu'il en a été pros- crit... Pourquoi ne pas permettre au débiteur de contes-

ter le rapport des experts? Car c'est là le côté dangereux de cette innovation, les arbitres décideront sans discussion, sans recours possible. » D'ailleurs le but poursuivi par le législateur « de recourir à des formalités simples » (1), ne sera pas atteint. Il aurait beaucoup mieux fait, ainsi que le demandait M. Raynaldi, de se contenter de la procédure des articles 2161 à 2165 du Code civil et de rester dans le droit commun (2). En effet nos législateurs instituent un arbitrage obligatoire mais les arbitres n'étant pas revêtus d'aucun caractère public n'ont pas qualité pour donner force exécutoire à leur sentence. Pour arriver à ce résultat il faudrait avoir recours à la procédure indiquée aux articles 1020 et 1021 du Code de procédure civile. L'arbitre déposera la minute de son rapport au greffe du Tribunal civil du lieu de la situation des immeubles et l'on devra obtenir du président du tribunal une ordonnance d'exéquatur. Nous retombons ainsi dans le droit commun et nous allons pouvoir employer les voies de recours prévues par la loi contre l'arbitrage. En conséquence, en suivant les termes des articles 1032 et 1010 du Code de procédure civile on pourra faire appel de la sentence arbitrale dans les délais du droit commun. L'article 1026 du même Code permet la requête civile et l'article 1028 l'opposition à l'ordonnance d'exéquatur, toutes les fois

1. M. René Lafarge, séance du 14 février 1923. *J. O.*, p. 390.

2. « Vous avez une solution toute simple : c'est le droit commun. N'en sortez pas. Toutes les fois que l'on sort du droit commun on s'expose à se tromper. Le droit commun c'est une barrière. Ne la renversez pas, vous créeriez un précédent très grave. » M. Raynaldi, séance de la Chambre du 14 février 1922.

que les arbitres auront commis un excès de pouvoir. Tous ces moyens sont absolument nécessaires pour sauvegarder les droits des parties. Il serait vraiment abusif de conclure du seul silence de la loi que le législateur a voulu expressément en priver les contribuables et l'Administration.

E. — *Effets de la limitation du privilège*

La limitation du privilège a pour effet de le faire porter uniquement sur certains immeubles désignés. Pour eux rien n'est changé : le privilège reste général quant à la créance garantie. Ils sont le gage du Trésor pour les impositions actuelles et pour celles qui pourront se révéler jusqu'au 1^{er} janvier 1926. C'est pour cela d'ailleurs que la loi exige que leur valeur soit le double de la créance actuelle du Trésor. Les autres immeubles, les fonds de commerce, les navires que peut posséder le contribuable sont entièrement affranchis du privilège du Trésor. Si les immeubles sont situés dans plusieurs arrondissements, la radiation d'inscription qui avait pu être prise, est opérée par les soins du percepteur. Les effets de la limitation du privilège sont assez semblables à ceux de la purge. Les immeubles dégrévés cessent de constituer le gage du Trésor pour la créance qu'il possède actuellement et pour celle qu'il pourrait avoir si le service de l'assiette vient à découvrir par la suite dans le propriétaire un contribuable de mauvaise foi et à l'imposer. En somme la limitation opère le même effet que la radiation et a pour résultat de rendre l'immeuble libre dans

les mains de son propriétaire. Celui-ci peut l'aliéner, le donner en garantie à d'autres créanciers sans craindre de le voir frapper un jour par le privilège du Trésor. Il peut donc conférer sur ses biens tous les droits réels qu'il entendra sans avoir recours à la purge.

Mais une difficulté peut s'élever au cas où le privilège ayant été limité à certains de ses immeubles, le contribuable, après avoir disposé des biens devenus libres, a l'intention d'aliéner ceux sur lesquels porte le privilège et qui sont la garantie du Trésor. Pourra-t-il avoir recours à la purge préventive? Par exemple un contribuable imposé pour 10.000 francs fait limiter son privilège à deux de ses immeubles estimés chacun 100.000 francs. Pourra-t-il ensuite purger le privilège sur l'un de ces immeubles. A première vue il semble que rien ne s'oppose à une pareille mesure. Mais alors on arrive à ce résultat bizarre de voir le Trésor n'ayant qu'une garantie égale à sa créance alors que la loi exige formellement qu'elle soit du double. Si une nouvelle imposition vient à être faite, le Trésor n'aura plus aucune garantie. En somme par l'usage du cantonnement d'abord et de la purge ensuite on peut facilement tourner la loi et faire en sorte que le Trésor n'ait de garantie que pour le montant de sa créance actuelle. Ceci peut se justifier en partie, car il ne faut pas oublier que la procédure de purge ou de limitation du privilège est faite surtout dans l'intérêt des tiers dont on sauvegarde ainsi les droits et auxquels le privilège ne peut plus être opposable. Mais vis-à-vis du redevable la situation n'est pas la même. Si postérieurement à la procédure que nous ve-

nous d'indiquer le Trésor s'aperçoit qu'il a affaire à un fraudeur et doit l'imposer, il semble naturel d'admettre que pour ces nouvelles impositions le Trésor ne peut avoir des droits opposables aux tiers. Mais il peut tout de même inscrire sur les biens précédemment dégrevés son privilège qui prendra rang comme hypothèque du jour de son inscription à condition que ces biens n'aient pas été aliénés.

Il y a lieu de remarquer en outre que la procédure de limitation du privilège ne libérera que les immeubles et jusqu'à un certain point d'ailleurs. Le Trésor a toujours comme première garantie la totalité des biens meubles de son débiteur.

V. — DISPENSE DE L'INSCRIPTION DU PRIVILÈGE

Le contribuable peut non seulement faire limiter les effets du privilège du Trésor mais il peut encore s'en affranchir entièrement. L'article 16 dispose en effet : « L'assujetti pourra s'affranchir du privilège du Trésor en offrant les garanties énumérées dans le troisième alinéa de l'article 19 de la loi du 25 juin 1920 pourvu que les garanties offertes aient une valeur double des cotes mises en recouvrement. En ce cas il sera délivré à l'assujetti par le trésorier-payeur général une attestation faisant connaître que ces biens ne sont pas soumis éventuellement à l'inscription du privilège. » Aux termes de l'article 19 de la loi du 25 juin 1920 : « Ces garanties « peuvent consister notamment soit en valeurs mobilières « soit en créances sur le Trésor, soit en obligations

« dûment cautionnées, soit en nantissements de fonds
« de commerce, soit en affectations hypothécaires. » Le
principe est le même que celui de l'article 15 : contre une
garantie égale au double de l'impôt, le Trésor devra
donner mainlevée de son inscription.

La première des garanties prévues consiste en des
valeurs mobilières. L'Administration exige dans la
mesure du possible que l'on dépose des titres au porteur.
Toutefois lorsqu'il s'agit de valeurs qui légalement ou
statutairement ne peuvent revêtir que la forme nomina-
tive ou que le propriétaire demande expressément à
maintenir sous la forme nominative en vue d'éviter
un accroissement des charges fiscales, ces valeurs feront
l'objet d'un transfert en garantie. Il est peu probable
d'ailleurs que le redevable offre fréquemment une telle
garantie car possédant des valeurs mobilières et ne les
dissimulant pas il préférera payer l'impôt que de s'expo-
ser à voir appréhender par le comptable dépositaire ces
valeurs, qui sont des effets mobiliers grévés du privilège
sur les meubles.

Une autre garantie rarement offerte est celle qui con-
siste en affectation hypothécaire. Il ne saurait bien
entendu être question d'immeubles appartenant au
redevable car c'est alors la procédure de l'article 15 qui
doit être employée. Il ne peut s'agir que d'immeubles
appartenant à des tiers. Or, il est peu vraisemblable
qu'un contribuable de bonne foi puisse trouver un tiers
disposé à gréver son immeuble d'une hypothèque pour
lui permettre d'affranchir ses propres biens du privilège
du Trésor. En tous cas il est à noter que le bien offert

en garantie ne sera pas grévée du privilège du Trésor mais d'une hypothèque conventionnelle. Le privilège du Trésor ne porte pas en effet sur les biens des tiers. C'est pourquoi l'Administration exige que l'immeuble offert ne soit grévée d'aucune autre hypothèque pas plus conventionnelle que légale. De plus la constitution d'hypothèque doit être faite sous la forme notariée conformément aux dispositions générales du Code civil (art. 2127).

Les créances sur le Trésor que le redevable peut encore offrir en garantie consisteront le plus souvent en créance de dommages de guerre, des contribuables des régions envahies ayant pu réaliser les bénéfices de guerre en France libre. Dans ce cas, l'Etat lui-même, débiteur de ces indemnités, a naturellement entre les mains un gage certain qui lui donne toute garantie en lui permettant de se payer de ses impôts sur les dommages de guerre comme l'article 46, § 9 de la loi du 17 avril 1919 permet au sinistré de se payer de ses dommages de guerre sur ses impôts. Au cas où la créance offerte en garantie appartiendrait à un tiers il y aurait lieu d'accomplir la cession dans les formes prévues par les articles 1689 et 1690 du Code civil.

Enfin la dernière forme de garantie qui peut être offerte, les obligations cautionnées, consiste en l'engagement personnel pris par un tiers, une banque par exemple, garantissant par sa signature le paiement des contributions. Il va sans dire que l'Administration n'admettra comme caution que des personnes notoirement solvables et qui ne sont pas redevables elles-mêmes de la contribution extraordinaire. Par application de l'ar-

tielle 20 de la loi du 10 août 1922 les actes dressés en exécution de l'article 16 et constatant notamment la constitution de cautions sont exonérés du droit proportionnel d'enregistrement mais sujets aux droits fixes de 6 francs ainsi que du timbre de dimension.

Pratiquement et par suite d'une jurisprudence qui tend à s'établir notamment au Tribunal civil de la Seine et contre laquelle l'Administration n'a cessé de lutter, les contribuables ont cherché à s'affranchir du privilège d'une autre manière notamment en ce qui concerne les nantissements pris sur les fonds de commerce. Si à la suite d'une vente ou d'une procédure de purge le redevable s'aperçoit que le Trésor inscrit son privilège il l'assigne immédiatement en référé. Prétendant qu'il n'est pas d'accord sur le montant de l'impôt ou qu'il est en instance devant la commission supérieure il demande au président du tribunal de prononcer la mainlevée du privilège, offrant d'ailleurs de consigner la somme litigieuse entre les mains d'un séquestre. On ne saurait trop s'élever contre une pareille prétention qui a pour premier résultat de différer le paiement de l'impôt qui est exigible malgré le recours devant la Commission supérieure. De plus comme la consignation aurait lieu entre les mains du séquestre à charge par lui d'employer les fonds en bons de la Défense nationale, on arrive ainsi à ce résultat paradoxal de prêter au Trésor et de lui faire payer les intérêts sur les sommes qui lui sont dues. Enfin on tourne la loi qui ne permet de s'affranchir du privilège qu'en fournissant une garantie d'une valeur double à celle de l'impôt réclamé. D'ailleurs,

M. le sénateur Vallier ayant demandé au ministre des Finances (question écrite, 5 octobre 1922, n° 5336) si la disposition de l'article 16 n'implique pas au cas de garantie constituée en espèces la faculté pour l'assujetti de ne consigner que le simple montant des sommes réclamées. Le ministre lui répondit négativement pour les raisons suivantes : « Il résulte des travaux préparatoires de la loi du 10 août 1922 que si le législateur a exigé de la part du contribuable qui désire obtenir dispense de l'inscription du privilège ou mainlevée de l'inscription prise la constitution de garantie pour une valeur double des cotes mises en recouvrement, c'est dans l'intention de prémunir le Trésor contre les risques résultant et pour le Trésor et pour les tiers de l'établissement d'une imposition supplémentaire. » Telle est en effet la volonté du législateur. La garantie quelle qu'elle soit offerte par le contribuable a surtout pour but d'assurer les paiements de l'impôt au cas où une nouvelle cause d'imposition viendrait à être découverte.

Lorsque la garantie prévue a été donnée il est délivré à l'assujetti par le trésorier-payeur général une attestation faisant connaître que ses biens ne sont pas soumis éventuellement au privilège (art. 16, *in fine*). Cette attestation sera bien utile au contribuable qui veut traiter avec un tiers, elle permettra de donner toute tranquillité à ce dernier et évitera ainsi de recourir à la procédure de purge.

DISPOSITIONS DIVERSES

1^o *Subrogation*

Il est possible que le redevable ayant ses capitaux engagés dans une entreprise ou ayant investi ses bénéfices dans des améliorations apportées à son exploitation, ne dispose pas de fonds suffisants pour acquitter la contribution. Or, il peut avoir intérêt à avoir affaire à un créancier moins exigeant et moins pressé que le fisc. De plus les autres créanciers du redevable peuvent désirer éliminer le Trésor afin d'attendre le moment opportun pour se faire rembourser. Il en est ainsi par exemple, dans le cas des banques qui ont consenti des ouvertures de crédit. C'est pour répondre à ses préoccupations et ainsi que l'indiquait M. René Lafarge dans son rapport : « Pour permettre dans certains cas, au redevable de se faire du privilège un moyen de crédit » que fut voté l'article 17 ainsi conçu : « Les tiers qui auront fourni des deniers pour l'acquittement de la contribution sur les bénéfices de guerre, soit spontanément pour la sauvegarde de leurs intérêts, soit sur la demande de l'assujetti seront subrogés de plein droit dans le bénéfice des inscriptions de privilège prises au profit du Trésor. »

Ce texte rappelle en partie le droit commun, en effet, pour ceux qui paient l'impôt : « Pour la sauvegarde de leurs intérêts » il n'était pas nécessaire d'un texte spécial, l'article 1251 du Code civil était suffisant. Si, en effet, en principe la subrogation n'a lieu qu'en vertu d'une convention expresse des parties il est des cas où la loi sup-

pose que cette convention est sous entendue, d'où l'article 1251 : « La subrogation a lieu de plein droit : 1^o au profit de celui qui étant lui-même créancier paye un autre créancier qui lui est préférable; 2^o au profit de l'acquéreur d'un immeuble qui emploie le prix de son acquisition au paiement des créanciers auxquels cet héritage est hypothéqué; 3^o au profit de celui qui étant tenu avec d'autres ou pour d'autres au paiement de la dette avait intérêt à l'acquitter; 4^o au profit de l'héritier bénéficiaire qui a payé de ses deniers les dettes de la succession ». C'est en vertu de ce texte que dès l'entrée en vigueur de la loi du 25 juin 1920 l'Administration des Finances avait admis la subrogation au privilège sur les immeubles et voici comment elle justifiait cette opinion : « De par sa notion traditionnelle la subrogation trouve sa justification et sa raison d'être dans le fait qu'elle est profitable à plusieurs personnes sans nuire à aucune. Le Trésor est immédiatement désintéressé : le débiteur substitue un créancier disposé à se montrer accommodant au Trésor dont les agents sont tenus de faire rentrer l'impôt dans les délais fixés par la loi et les instructions; il trouve, grâce à la subrogation au privilège, un bailleur de fonds, qu'il serait exposé à chercher vainement dans d'autres conditions. Le prêteur obtient les sûretés attachées aux droits d'un créancier dont la créance était préférable à la sienne. Quant aux autres créanciers du contribuable leur situation n'est pas modifiée. D'autre part, si le recouvrement des créances d'impôts directs a lieu suivant des formes différentes de celles du droit commun, comme il convient de ne pas perdre de

vue que la subrogation à la créance du Trésor et au privilège attachés à cette créance, n'entraînent pas pour le créancier subrogé dispense de procéder par les voies de droit commun. Enfin, aucune disposition de la loi n'attribue au privilège du Trésor un caractère personnel et intransmissible, » (Cir. du 10 août 1922, p. 88).

Cette opinion s'appuyait d'ailleurs sur une jurisprudence déjà ancienne, en particulier sur un jugement du tribunal de commerce de la Seine du 23 juin 1881 et surtout sur un jugement du tribunal civil de Pontoise du 12 novembre 1890 confirmé par arrêt de la cour de Paris et par la Chambre des requêtes de la Cour de cassation du 13 novembre 1893 (Sirey, 1894.1.398. Dalloz, 1896.1.370.) où il était dit : « Attendu qu'aux termes de l'article 1251, § 3 du Code civil, la subrogation a lieu de plein droit au profit de celui qui était tenu pour d'autres au paiement de la dette avait intérêt à l'acquitter; Que tel était le cas de Gallet, Gibou et C^{ie}, lesquels s'étaient portés caution solidaire des sieurs Prevot pour le paiement des droits dus par ceux-ci à l'Administration des douanes, avaient intérêts à payer pour éviter les poursuites dont ils étaient menacés. Qu'aucun texte de loi n'a appotré d'exception dans l'espèce à l'article 1251 et que des considérations ne sauraient faire obstacle à l'exercice d'un droit fondé sur les principes ». De plus, on pouvait trouver un précédent dans les articles 320 à 325 et suivants du décret du 31 mai 1852. Ces articles décident, en effet, que les percepteurs qui auraient laissé écouler trois années sans terminer le recouvrement de l'impôt sont tenus de solder de leurs

propres deniers le montant des cotes ou portions des cotes restant encore à recouvrer mais que toutefois ils demeurent créanciers particuliers des contribuables et sont subrogés aux droits du Trésor.

Toutefois, il y a lieu de remarquer que les décisions précitées étant intervenues dans des cas de subrogation légale, il était permis de contester aux agents du Trésor le droit de subroger au privilège du Trésor les personnes qui sans se trouver dans aucune des situations prévues par l'article 1251 du Code civil, et sans recourir aux formes prévues par l'article 1250 du même Code, étaient disposées à fournir au contribuable les deniers destinés au paiement de l'impôt (en ce sens : Cassation, 26 oct. 1894, *offi.* Rabaya c. Brun, *Mémorial des percepteurs*, 1894, p. 453). C'est à cette dernière catégorie de tiers que profitera l'article 17 de la loi du 10 août 1922 qui vise en effet « ceux qui auront fourni des deniers pour l'acquittement de la contribution sur les bénéfices de guerre... sur la demande de l'assujetti » et créé ainsi un nouveau cas de subrogation légale.

Pour que la subrogation s'opère, il faut donc que le tiers qui intervient ou bien y ait intérêt ou bien agisse sur la demande du redevable. Le bénéfice de la subrogation serait sans doute refusé à ceux qui, à l'insu ou contre le gré du redevable, acquitteraient spontanément la contribution extraordinaire en partie, ou même en totalité dans le but unique d'acquérir le privilège du Trésor pour nuire au contribuable ou pour réaliser un bénéfice à son détriment. Il ne faudrait pas que la subrogation puisse, entre les mains d'une personne mal inten-

tionnée, se transformer en un moyen d'éviction ou un instrument d'expropriation. Aussi la circulaire du 10 août 1922 recommande-t-elle aux comptables : « Avant d'accepter le versement spontané d'un tiers de faire justifier de l'intérêt que peut avoir le tiers à effectuer le versement de l'impôt sans en avoir été sollicité par le contribuable et d'aviser le redevable du versement fait à son nom. »

La subrogation étant légale s'opère de plein droit sans qu'il soit besoin d'avoir recours à des formes déterminées. Il suffit que la quittance remise au tiers indique que les sommes versées l'ont été pour le compte du redevable. Le tiers subrogé jouira de tous les droits et actions du Trésor. Il jouira, dit l'article 17, « des bénéfices des inscriptions de privilège prises au profit du Trésor ». On doit même étendre cette disposition et déclarer que si le percepteur n'avait pas encore inscrit son privilège, le tiers subrogé aura le droit de l'inscrire. Si l'inscription est faite dans les délais elle donnera à la créance du tiers tous les droits dont était assortie la créance du Trésor. Mais au cas où le paiement par subrogation n'aura été que partiel, aux termes de l'article 1252 du Code civil le subrogeant conserve pour ce qui lui reste dû, l'exercice de ses droits par préférence à celui dont il n'a reçu qu'un paiement partiel. Cette disposition préserve le Trésor contre les fraudes possibles : en aucun cas le Trésor ne pourra subir sur les immeubles du débiteur la préférence d'un tiers qui aurait été subrogé partiellement au bénéfice des inscriptions du privilège. Ce qui, remarque M. Béranger dans son rapport au

Sénat, devra inspirer quelque prudence au tiers désireux de se substituer au Trésor. En effet le tiers aura pu payer le montant actuel des impositions, ce paiement qui paraît total peut devenir un paiement partiel, au cas où une imposition supplémentaire viendrait à être établie au nom du contribuable avant le 31 décembre 1925 et même plus tard en cas d'impositions établies en exécution de décisions de la Commission supérieure ou dans le cas d'information en cours pour dissimulation frauduleuse (art. 2, loi du 29 mai 1922.) Il y a cependant pour le prêteur un moyen de se mettre à l'abri. Il pourra non seulement exiger la subrogation dans les droits du Trésor, mais encore se faire consentir une affectation hypothécaire par le redevable pour garantie des deniers destinés à désintéresser le fisc. Alors comme tout prêteur hypothécaire il n'aura qu'à remplir les formalités de la purge préventive pour rendre son droit opposable au Trésor.

II. — *Radiation et péremption de l'inscription du privilège*

D'après les prescriptions des articles 2157 et 2158 du Code civil et de l'article 29 de la loi du 17 mars 1909, la radiation des inscriptions grévant les immeubles ou les fonds de commerce ne peut avoir lieu que sur la production d'un acte authentique ou d'un jugement. C'est en se conformant à ces règles que les inscriptions prises par le Trésor pour d'autres causes que la contribution extraordinaire ne peuvent être radiées que sur la remise au conservateur des mainlevées authentiques

consenties par le représentant de l'Etat et mentionnant les arrêts de la Cour des comptes ou les arrêtés ministériels en exécution desquels elles sont données (Décision du ministère des Finances, 28 nov. 1808 et 24 fév. 1809. Dalloz, *Jurisprudence générale*, v^o *Privilège et hypothèque*, 2697). Mais nous avons vu que l'inscription du privilège du Trésor en matière de contribution extraordinaire s'opérait sur le simple vu soit d'un extrait des rôles, soit d'une décision de la Commission de taxation. Il était donc naturel que les formalités simplifiées pour l'inscription le fussent également pour la radiation. Aussi dans un but de simplification, l'article 18 de la loi du 10 août 1922 déroge au droit commun et dispose : « Les conservateurs des hypothèques, greffiers des tribunaux de commerce ou receveurs principaux des douanes seront tenus de mentionner à la marge des inscriptions et d'opérer les radiations totales ou partielles de ces inscriptions en vue d'une attestation dont la forme sera déterminée par le ministre des Finances. Cette attestation sera établie par le percepteur et transmise par le trésorier-payeur général. En cas de subrogation au profit d'un tiers, la radiation en sera opérée sur le vu de la mainlevée donnée dans les formes ordinaires par le créancier subrogé. »

Dans le cas le plus fréquent, la radiation sera opérée lorsque le contribuable aura payé la totalité de ses impositions. Le percepteur fera parvenir une attestation et un rapport concluant à la radiation au trésorier payeur général qui prendra seul la décision. S'il le juge à propos il transmettra au conservateur l'attestation en vertu

de laquelle ce dernier opérera la radiation. L'inscription n'étant générale que quant aux biens sur lesquels elle porte et spéciale en ce qui concerne la créance garantie, il peut y avoir lieu à radiation partielle du montant de la créance en cas d'acompte versé. Mais dans ce cas, l'initiative de la mesure à prendre appartient au débiteur. Il en est de même lorsque ce dernier ayant eu recours à la procédure prévue à l'article 15 aura fait limiter les effets du privilège sur l'un de ses immeubles. Il est à noter que la dérogation au droit commun en matière de radiation ne doit s'appliquer que très restrictivement. Le dernier paragraphe de l'article 18 dispose en effet que lorsqu'un tiers a été subrogé dans le privilège du Trésor la radiation ne peut avoir lieu que dans les formes du droit commun.

D'après l'article 20 de la loi du 25 juin 1920 « le délai à l'expiration duquel les percepteurs seront déchus de tous droits et de toutes actions envers les redevables de la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre est porté à quinze ans du jour de l'établissement du rôle », le privilège étant l'accessoire de la créance se trouvera donc périmé quinze ans après la publication du rôle. En ce qui concerne l'inscription en droit commun elle se périmé dans le délai de dix années fixées par l'article 2154 du Code civil quand elle porte sur des immeubles et dans le délai de cinq années fixé par l'article 28 de la loi du 17 mars 1919 lorsqu'elle frappe les fonds de commerce. Ces dispositions sont-elles applicables pour l'inscription du privilège du Trésor? La circulaire du 10 août 1922 essaie bien de prétendre que

« les inscriptions prises seront valables aussi longtemps que le privilège lui-même subsistera » et tente de baser cette opinion « sur des arguments tirés des lois des 25 juin 1920 et 10 août 1922, ainsi que des dispositions de l'article 2098, alinéa 1^{er} du Code civil ». Mais il paraît impossible de suivre l'auteur de la circulaire sur ce point. Il est en effet difficile de tirer du silence de deux textes exceptionnels une dérogation au droit commun. Lorsqu'une inscription n'est pas soumise au renouvellement décimal c'est en vertu de textes spéciaux qu'ils l'ont clairement spécifiés tels que la loi du 11 septembre 1807, article 23, sur le privilège pour dessèchement de marais et surtout le décret-loi du 28 février 1852, article 47 sur l'hypothèque du Crédit Foncier. D'ailleurs l'auteur de la circulaire se rend lui-même compte de la faiblesse de sa thèse quand il déclare : « Il serait imprudent d'exposer le Trésor au risque d'un échec de cette thèse devant les tribunaux. En conséquence, il est prescrit au comptable de renouveler les inscriptions après le délai de dix ans prévu par l'article 2154 en ce qui concerne les immeubles et le délai de cinq ans fixé par l'article 28 de la loi du 17 mars 1909 en ce qui touche les fonds de commerce. » Pratiquement, il n'y aura lieu que très rarement au renouvellement des inscriptions : en cas de sursis de longue durée accordée dans les conditions de l'article 19 de la loi du 25 juin 1920 où en cas de mise en surséance prévus par l'article 20 de la même loi.

III. — *Sanctions pénales des actes frauduleux*

Ainsi qu'il a été fait remarquer plusieurs fois au cours de cet ouvrage tout le système de la loi repose sur une base fragile : la sincérité des déclarations du contribuable. L'expérience n'a que trop montré qu'en matière d'imposition et surtout de contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre cette sincérité est des plus relatives. Il faut reconnaître qu'il est nécessaire d'avoir une bonne dose de courage fiscal, dont nous ne prétendons pas que les commerçants soient démunis, pour faire une déclaration qui aura pour résultat d'obliger le déclarant à verser dans les caisses de l'Etat dans certains cas jusqu'à 80 % de ses bénéfices. C'est pourquoi la loi vient au secours des contribuables et pour leur rendre le sacrifice plus facile elle édicte dans l'article 10 des peines sévères contre les contrevenants. « En cas de défaut de la déclaration prévue à l'article 2 et en cas de déclarations inexactes dans les cas prévus aux articles 2, 8 et 9 le contrevenant sera puni d'un emprisonnement de trois mois à deux ans et d'une amende de 500 à 20.000 francs ou de l'une de ces deux peines seulement. L'article 463 du Code pénal est applicable ». Ces sanctions peuvent paraître assez sévères d'autant plus que l'amende de 500 à 20.000 francs prévue par le texte est soumise à la majoration de 20 décimes créée pour les amendes pénales par l'article 110 de la loi du 25 juin 1920 et se trouve par suite portée de 1.500 francs à 60.000 francs. Mais il faut se rendre compte des conséquences que peuvent

avoir les fausses déclarations. La déclaration prévue à l'article 2 est destinée à faire connaître au Trésor l'étendue de son gage. L'Administration ne peut arriver à connaître tous les biens de ses débiteurs, seule la déclaration du redevable permettra au percepteur d'inscrire son privilège et le rendra efficace. Les déclarations des articles 8 et 9 ont une importance bien plus grande encore. On ne demande plus au contribuable de faire connaître ses biens, mais d'indiquer s'il est sujet ou non à la contribution extraordinaire. On comprendra la valeur de ces déclarations quand, ainsi que le fait remarquer M. Bokanowski dans son rapport supplémentaire : « on observera que le Trésor pourra dans certains cas au vu des renseignements inexacts se trouver amené à renoncer à ses droits. » En effet la procédure de purge préventive étant faite surtout dans l'intérêt des tiers le Trésor se trouvera entièrement désarmé si, sur la foi d'une déclaration reconnue plus tard inexacte, il a laissé aliéner ou hypothéquer les biens du redevable sans prendre d'inscription. Il n'aura de recours que contre le fraudeur mais ce recours sera le plus souvent bien illusoire.

IV. — *Sanctions civiles des actes frauduleux*

La situation sera différente si le Trésor peut prouver la collusion du tiers avec son débiteur : « Contre les contribuables qui ont organisé leur insolvabilité en transférant à des tiers des éléments non dissimulables de leur patrimoine, le Trésor public dispose de divers moyens.

Il pourra faire application de l'article 1167 du Code

civil et exercer l'action Paulienne. Pour cela, il aura d'abord à prouver que l'acte commis en fraude de ses droits lui a causé un préjudice en faisant naître ou en développant l'insolvabilité de son débiteur. La preuve en sera facile et résultera le plus souvent d'un procès-verbal de carence dressé par un huissier à la suite d'une tentative de saisie. Mais où le Trésor rencontrera plus de difficulté, c'est lorsqu'il lui faudra prouver la fraude. La chose sera encore relativement facile lorsque l'acte frauduleux sera une aliénation à titre gratuit. Dans ce cas, il suffira de prouver la mauvaise foi du donateur. Mais lorsqu'on se trouvera en présence d'une aliénation à titre onéreux, le Trésor devra apporter la preuve du concert frauduleux de l'acheteur et du vendeur et il est évident que le créancier n'ayant pas été partie à un acte spécialement dirigé contre lui aura beaucoup de difficultés à apporter cette preuve, d'autant plus que la jurisprudence est bien formelle sur ce point, il ne suffit pas de vagues présomptions, mais de preuves sérieuses et littérales. C'est pour parer à cet inconvénient que l'article 19, deuxième alinéa de la loi du 10 août 1922 déroge au droit commun et déclare : « Dans les cas où l'aliénation intervenue postérieurement au 13 janvier 1916 serait attaquée dans les conditions prévues par l'article 1167 du Code civil et l'article 20 de la loi du 4^{er} juillet 1916 comme faite en fraude des droits du Trésor, les juges pourront admettre même en matière d'aliénation à titre onéreux des présomptions graves précises et concordantes ainsi que la preuve testimoniale quel que soit le prix de la vente. » Le but du législateur en édictant

cette prescription est nettement développé dans le rapport de M. Henri Béranger au Sénat : « Les dispositions du second alinéa de l'article 19 tendant à faciliter au Trésor l'exercice de l'action révocatoire, rien n'est plus légitime s'il convient de sauvegarder les droits des tiers de bonne foi, il est non moins indispensable de réprimer la fraude. Trop de débiteurs ont tenté de se rendre insolvable en donnant ou vendant des immeubles à des tiers qui étaient souvent des membres de leur famille. Il serait à souhaiter que les tribunaux tinssent compte de la volonté déjà manifestée dans la loi du 1^{er} juillet 1916 de faciliter l'exercice de l'action paulienne. La disposition insérée à cet égard dans l'article 20 de la loi précitée est restée lettre morte. On a voulu y voir le rappel pur et simple de l'article 1167 du Code civil, rappel qui eut été bien inutile étant donné que, comme tous les autres créanciers, le Trésor peut attaquer les actes passés par le débiteur en fraude de ses droits. En réalité le législateur du 1^{er} juillet 1916 a entendu gréver d'une présomption de fraude les actes qui depuis le 13 janvier 1916, date du dépôt du projet ayant pour objet d'instituer la contribution extraordinaire, ont eu pour conséquence de rendre le contribuable pratiquement insolvable en faisant passer dans les mains des tiers les éléments apparents de son patrimoine. Sans doute ne saurait-on prétendre faire tomber l'acte de vente d'un immeuble ou d'un fonds de commerce en faisant simplement valoir qu'il a été passé pendant une période véritablement suspecte. Il est à regretter toutefois que les tribunaux s'en tenant parfois à l'ancienne

jurisprudence sur l'action paulienne aient exigé de la fraude une preuve formelle, que pratiquement il est toujours impossible de fournir et après avoir reconnu à la charge de débiteurs et de ses cocontractants des présomptions nombreuses, précises, concordantes et même un commencement de preuve de l'existence du concert frauduleux, aient refusé d'annuler les actes attaqués. »

Quoi qu'il en soit, et en admettant même que les tribunaux admettent la manière de voir de M. Henri Béranger, il n'en reste pas moins que l'exercice de l'action paulienne demeurera toujours d'un maniement délicat. Il existe d'ailleurs bien peu de décisions de justice en la matière. La seule qu'il nous a été possible de retrouver est un jugement du tribunal civil de Melun en date du 19 avril 1923. En l'espèce, le Trésor demandait l'annulation d'une donation-partage faite par un débiteur de la contribution extraordinaire de tous ses biens à ses enfants. Certains attendus sont à retenir étant l'application exacte des volontés du législateur citées plus haut.

« Attendu que l'action paulienne appartenant à tout créancier aussi bien hypothécaire que chirographaire, qu'en effet le privilège et l'hypothèque sont des garanties qui s'ajoutent aux autres et ne les excluent pas : qu'en outre l'action paulienne est plus étendue puisqu'elle permet d'atteindre les meubles du débiteur.

« Attendu que dans la matière spéciale de contribution des bénéfices de guerre, l'exercice de cette action a retenu spécialement l'attention du législateur qui l'a

formellement réservé au profit du Trésor public aussi bien par la loi du 1^{er} juillet 1916 article 21 que par celle du 10 août 1922.

« Attendu que l'article 19 de cette dernière loi dispose expressément d'une part que le privilège du Trésor n'est pas opposable aux acquéreurs de bonne foi en ce qui concerne les immeubles vendus avant sa promulgation et d'autre part que lorsqu'une aliénation postérieure du 13 janvier 1916 est attaquée dans les conditions prévues par l'article 1167 du Code civil les juges pourront admettre même en cas d'aliénation à titre onéreux des présomptions graves précises et concordantes ainsi que la preuve testimoniale quel que soit le prix de vente.

« Attendu qu'en l'espèce l'action du Trésor est donc justifiée en droit et en fait et qu'il y a lieu de prononcer la nullité de l'acte de donation du 19 janvier 1921. »

Nous regrettons vivement de ne pouvoir citer en entier ce jugement des plus intéressants et notre regret est d'autant plus vif qu'il n'est pas à notre connaissance que ce jugement ait été recueilli dans aucun recueil de jurisprudence.

Devant les difficultés d'exercice de l'action paulienne l'Administration recommande d'user de préférence à l'encontre des acquéreurs de mauvaise foi du droit de suite dont est assorti le privilège du Trésor. Lorsque la vente a lieu avant le 10 août 1922 et postérieurement au 25 juin 1920, on peut déduire *a contrario* du paragraphe 1^{er} de l'article 19 et de la loi du 10 août 1922, que le privilège du Trésor est opposable aux acquéreurs

de mauvaise foi. Mais, dira-t-on, le problème est aussi difficile à résoudre qu'en ce qui concerne l'action paulienne. Le problème est peut-être le même mais il se pose d'une manière toute différente car le Trésor faisant jouer le droit de suite s'assurera ainsi la position dominante dans la querelle de propriété et jouira du rôle de défendeur. La charge de la preuve sera donc ainsi renversée à son profit, ce sera à l'acquéreur de prouver sa bonne foi.

Il restera encore au Trésor un dernier moyen plus facile, celui d'attaquer les actes frauduleux; c'est l'action en déclaration de simulation. Les tiers auxquels on oppose un acte ont le droit de démontrer que cet acte n'est qu'un vain simulacre. Se basant sur l'article 1135 du Code civil d'après lequel l'obligation sans cause ou sur une fausse cause ou sur une cause illicite ne peut avoir aucun effet, ils ont le droit de faire annuler l'acte simulé. Mais l'on aurait tort de croire que l'on peut employer indifféremment l'action paulienne ou l'action en déclaration de simulation. On usera de l'action paulienne quand on voudra s'attaquer à une véritable aliénation qui a réellement dépouillé le débiteur de son droit et qui serait valable, si le débiteur n'est pas insolvable. Au contraire on emploiera l'action en déclaration de simulation contre une aliénation purement apparente qui n'a d'autre but que de soustraire le bien aux poursuites des créanciers (Planiol, t. II, n° 1203 et suiv.). D'ailleurs le résultat n'est pas le même tandis que l'action paulienne si elle est accueillie aura pour résultat d'entraîner l'annulation de la vente, l'action

en déclaration de simulation a pour effet, si elle réussit, de faire déclarer que la vente n'a jamais existée. Mais si l'Administration recommande d'user de préférence de ce dernier moyen c'est parce que la preuve est plus facile à faire. Nous avons vu plus haut les difficultés qui existent en ce qui concerne la preuve de l'acte frauduleux dans l'action paulienne. Ici rien de semblable, point n'est besoin de preuve littérale, tout moyen de preuve est ouvert au tiers qui en présence d'un acte simulé est dans la même situation que la partie victime dans un contrat et qui demande à établir un fait qui s'est passé sans lui et hors de lui et qui lui est nuisible (Cas., 30 mai 1900. Sirey, 1901.1.37; Cass., 9 décembre 1913). Une forme sous laquelle l'acte frauduleux se présente le plus fréquemment et qui nécessite l'emploi de l'action en déclaration de simulation, c'est l'apport en société. Un industriel imposé pour des sommes importantes transforme purement et simplement son industrie en société anonyme. Il fait l'apport de son entreprise et reste à la tête de la société composée de quelques comparses, le fisc se trouve ainsi désarmé en face de la nouvelle société. Cette fraude assez courante a d'ailleurs été dénoncée à la Chambre par M. Lafarge (séance du 14 février 1922).

APPENDICE

I. — INTRODUCTION

Lors de la discussion de la loi du 10 août 1922 devant le Sénat tout le monde se rendit compte de ses lacunes et de ses imperfections. Le rapporteur général le reconnaissait lui-même (*Journ. off. Débats parlementaires*, 6 juill. 1922, p. 1102). Mais sous prétexte qu'il fallait de toute façon en finir, « que dans le cas présent le mieux serait l'ennemi du bien », il proposait l'adoption du projet. Il était bien entendu que « le projet proposé allait au plus pressé », « qu'un complément de législation était attendu, annoncé et nécessaire », qu'« un autre projet était en préparation mais qu'on ne pouvait tout faire en même temps ». Sur ces promesses on vota le projet tel quel, comme le disait M. Tournon : « Pour ne pas retarder le vote de la loi en reconnaissant qu'il donne un commencement de satisfaction et parce qu'il permet de sortir de la nasse ».

Pour tenir ces promesses et pour remédier aux difficultés que la pratique avait révélées, un projet de loi arrêté d'accord entre le Gouvernement et les représentants des avoués fut déposé à la Chambre le 25 janvier 1923. Il fit l'objet d'un rapport de M. Bokanowski, rapporteur général de la Commission des Finances,

déposé le 5 juillet 1923, auquel vint s'ajouter un autre rapport déposé par M. René Lafarge au nom de la Commission de législation civile et criminelle le 7 décembre 1923.

Enfin le 22 décembre dernier le projet était adopté par la Chambre. Nous avions espéré que la loi serait votée assez tôt pour nous permettre de l'étudier. Mais les graves problèmes financiers qui à l'heure actuelle

Le Sénat vient d'adopter dans sa séance du 12 avril 1924 le projet voté par la Chambre des députés. La loi a été promulguée le 15 mai 1924. Aucun changement n'ayant été apporté au projet voté par la Chambre, la présente étude conserve donc toute sa valeur.

II. — VENTES JUDICIAIRES

Le projet de loi voté le 22 décembre dernier se compose de diverses dispositions de deux ordres différents. Les articles de 1 à 9 ont pour but de créer une procédure nouvelle permettant de purger le privilège du Trésor, à la suite d'une vente judiciaire. La seconde partie comprend les articles 9 à 16 contenant une série de modifications apportées à la loi du 10 août 1922.

Ainsi que nous l'avions fait remarquer (voir p. 106 et suivantes) la loi avait complètement ignoré les ventes judiciaires auxquelles étaient inapplicables les formalités de la purge préventive qui exigent dans la notification l'indication du prix de vente projetée et surtout qui nécessitent une déclaration des vendeurs qu'il était

impossible d'obtenir. D'après le projet actuel la purge aura lieu postérieurement à la vente. Aucun délai n'est assigné pour y procéder, l'acquéreur ayant toutes facilités à cet égard. Ce sera une procédure de purge sur le prix se rapprochant à certains égards du droit commun.

L'exposé des motifs du projet du Gouvernement fournit une analyse précise de la procédure établie pour arriver à la purge du privilège : « L'adjudicataire désireux de s'assurer la paisible possession du bien à lui adjugé mettrait le Trésor en demeure de faire valoir ses droits sur le prix. A cet effet le dit adjudicataire devrait : 1^o faire sommation à chaque vendeur ou au débiteur saisi de remplir dans un délai de vingt jours les formalités prescrites par les articles 8 et 9 de la loi du 10 août 1922, c'est-à-dire notifier au trésorier-payeur général du département de la situation du bien vendu une déclaration contenant les éléments permettant à l'Administration de rechercher si les dits vendeurs ou saisis sont passibles d'une imposition sur la contribution extraordinaire; 2^o dénoncer au Trésor la sommation faite au vendeur ou au saisi en fournissant au trésorier-payeur de la situation de l'immeuble, la copie du titre de l'adjudication, lequel contient tous renseignements relatifs aux conditions de cette adjudication. L'exploit notifié au Trésor ferait courir un délai de trois mois à l'expiration duquel l'immeuble, navire ou fonds de commerce, serait purgé du privilège du Trésor si toutefois ce privilège n'avait pas été inscrit soit en vertu d'un rôle, soit dans le cas le plus fréquent, c'est-à-dire dans celui de la procédure normale d'imposition décrite par la loi du

1^{er} juillet 1916, ne peut être suivie en raison de la brièveté des délais, au vu d'une décision provisoire de la commission du premier degré... Les vendeurs ainsi que les saisis qui se seraient abstenus de notifier au trésorier général la déclaration prévue ou qui auraient formulé des déclarations inexactes seraient passibles au cas où des impositions seraient ultérieurement établies, des sanctions édictées par l'article 10 de la loi du 10 août 1922. Il en serait de même des héritiers au cas où il pourrait être établi qu'ayant en leur possession les éléments suffisants pour leur permettre de présumer que le *de cujus* était imposable, qu'ils auraient formulé au cours de la procédure une déclaration négative ou attesté qu'à leur connaissance leur auteur n'aurait pas réalisé les bénéfices taxables et ne se serait pas trouvé à raisons d'opérations accomplies par lui du 1^{er} août 1914 au 30 juin 1920 dans le cas d'en réaliser. »

Dans la loi du 10 août 1922 le délai accordé au Trésor pour inscrire son privilège n'est que d'un mois, nous avons montré (voir p. 33 et suiv.) les inconvénients d'un délai si court mais qui se comprend un peu quand on songe que vendeur et acquéreur attendent l'expiration du délai pour réaliser l'acte. Ici cet inconvénient ne saurait se produire. Les formalités postérieures à l'adjudication sont assez nombreuses, le vendeur ne peut disposer du prix de la vente qu'après un délai assez long et même une clause de style dans les cahiers des charges, à Paris notamment, empêche l'acquéreur d'exiger sa libération avant un délai de six mois. Aussi est-ce sans difficultés que l'on a pu accorder au Trésor

un délai de trois mois pour inscrire son privilège, ce qui « permettra au trésorier général du département de la situation de l'immeuble de saisir la ou les commissions de taxation intéressées; à la commission de taxation de faire une enquête sérieuse sur la situation du propriétaire du bien, au service de transmettre les décisions de la commission de taxation et enfin au trésorier payeur-général de prendre inscription du privilège. Ce délai est d'autant plus utile que dans un grand nombre de cas la déclaration ne fournira pas des éléments d'une absolue précision ».

L'effet de cette procédure sera sensiblement le même que celui de la purge préventive (voir p. 33 et suiv.). Si le trésorier n'inscrit pas son privilège dans les trois mois de délai qui lui est imparti, l'immeuble passera dans les mains de l'acquéreur définitivement affranchi du privilège du chef des vendeurs. « Si dans le même délai », dit l'article 8 du projet, « le Trésor a pris inscription son privilège ne sera opposable à l'adjudicataire que jusqu'à concurrence de la somme pour laquelle il a été inscrit. Dans ce cas l'adjudicataire qui voudra purger le privilège ainsi inscrit devra remplir les formalités des articles 2183 et suivants du Code civil ». Il est évident que le Trésor, comme tout autre créancier, aura alors le droit de surenchérir du dixième. Il est même certains cas où il aura seul ce droit. En effet le dernier paragraphe de l'article 8 du projet que nous venons de citer déroge au droit commun tel qu'il résulte de l'article 717 du Code de procédure civile. En matière de saisie immobilière lorsque le jugement d'adjudication

a été transcrit il n'est plus possible de prendre d'inscription d'hypothèque ou de privilège du chef de saisie et l'adjudicataire n'a plus à s'occuper des formalités hypothécaires ni à purger. Or, quelle que soit la nature de la vente judiciaire même après la transcription du jugement d'adjudication, le Trésor peut inscrire son privilège tant que les délais qui courent du jour de la notification ne sont pas écoulés. Cette solution est tout à fait juridique. Pourquoi le droit commun arrête-t-il le cours des inscriptions à la transcription du jugement d'adjudication? C'est que par les sommations prescrites par l'article 692 du Code de procédure civile, les créanciers ont été invités à prendre communication et à assister à la publication et à la lecture du cahier des charges et qu'en somme ils sont parties à la procédure de vente. Rien de la sorte n'existe pour le Trésor qui n'est avisé de la vente qu'une fois qu'elle a eu lieu et qui n'a donc pas pu inscrire plutôt son privilège. Un autre effet imprévu de la purge après acquisition sera, étant donné l'intervention de l'acquéreur, de purger peut-être l'immeuble du chef du vendeur mais aussi de provoquer parfois une inscription du fisc du chef de l'acquéreur. Nous avons signalé (voir p. 46) les inconvénients qu'il y a pour le Trésor à ignorer les nouvelles acquisitions de ses débiteurs. Ici cet inconvénient disparaît. En notifiant son titre d'acquisition au Trésor l'acquéreur l'avertit. S'il est lui-même soumis à la contribution extraordinaire, il éveillera peut-être l'attention du comptable qui pourra prendre alors une inscription du chef de

l'acquéreur et ce dernier arrivera ainsi à un résultat bien loin de celui qu'il cherchait.

Pour faciliter la procédure de purge inscrite quand elle sera nécessaire et pour supprimer la difficulté que nous avons signalée (voir p. 55) le projet rompt avec le principe du secret des impositions renouvelé à nouveau dans l'article 5 de la loi du 10 août 1922 et déclare que « les conservateurs des hypothèques, greffiers des tribunaux de commerce et receveurs principaux des douanes seront tenus de fournir à l'adjudicataire sur sa réquisition la copie littérale et intégrale de l'inscription prise pour le Trésor. Cette disposition est absolument nécessaire car actuellement seul l'assujetti à la contribution peut obtenir une telle copie, et nous avons vu qu'en matière de vente judiciaire on doit toujours supposer l'absence possible du concours du vendeur.

Il était utile également de préciser en vertu de quels tarifs seront calculés les frais de la procédure de purge qui sont dus à l'avoué et qui doivent être mis à la charge des vendeurs. La logique commandait d'appliquer le tarif prévu pour la purge des hypothèques légales tel qu'il est établi par l'article 46 du décret du 29 décembre 1919. C'est ce qu'indique le dernier alinéa de l'article 8 du projet.

En somme cette procédure relativement simple permettra de réaliser sans crainte les ventes judiciaires qui sont toujours actuellement, étant donné la menace du privilège, un mode d'acquisition assez dangereux et peu sûr. Cette procédure ne sera d'ailleurs applicable qu'aux ventes postérieures au vote de la loi ou à celles anté-

rieures dont le prix n'est pas encore payé. Pour consolider les acquisitions antérieures ou tout au moins celles pour lesquelles l'on a tenté d'appliquer quand même la loi du 10 août 1922, M. Lafarge lors de la discussion du projet de loi a fait adopter l'amendement suivant : « En ce qui concerne les immeubles, fonds de commerce ou navires vendus judiciairement avant la promulgation de la présente loi le privilège du Trésor ne sera pas opposable aux acquéreurs si les formalités de purge prévues par la loi du 10 août 1922 ont été remplies soit avant, soit après les adjudications. »

III. - MODIFICATIONS APPORTÉES A LA LOI DU 10 AOÛT 1922

Après avoir créé la procédure de purge pour les ventes judiciaires, la loi, dans une série d'articles, modifie partiellement le texte de la loi du 10 août 1922.

L'article 14 de cette loi qui fixe les délais d'imposition et par suite d'inscription du privilège permet de se rendre compte jusqu'à quelle date il y aura lieu de recourir à la purge préventive. Mais le premier paragraphe de cet article comporte cependant une exception visant le cas des cotes qui, au moment de la clôture des périodes d'imposition auront donné lieu à des pourvois non encore jugés. « Le Gouvernement fait très justement observer que cette exception risque d'emporter la règle et d'astreindre les tiers soucieux de traiter en parfaite sécurité à mettre en œuvre bien longtemps encore les formalités de la purge préventive. Il est bien évident en effet que les tiers doivent normalement igno-

rer si leur contractant est en pourvoi devant la Commission supérieure et si l'imposition pour sûreté de laquelle inscription a été prise sur les biens appelés à faire l'objet de la transaction ne sera pas augmentée. En conséquence, sous peine de s'exposer au risque de voir prendre sur le bien qu'ils auraient acquis ou qui constitueraient l'assiette de leur hypothèque de second rang une inscription de privilège pour sûreté d'une inscription supplémentaire, les tiers seraient tenus de recourir à la procédure de purge préventive jusqu'à décision de la Commission supérieure sur le dernier pourvoi dont elle aura été saisie. » Pour remédier à cet inconvénient et pour faire cesser l'opposition que certain avait cru voir entre les articles 3 et 14 de la loi du 10 août 1922, le premier paragraphe de l'article 9 du projet dispose « que toute inscription prise en vertu d'impositions émises après le 31 décembre 1925 ne vaudra que comme hypothèque et ne prendra rang qu'à la date de son inscription ». Il peut arriver que la Commission supérieure annule, pour vice de forme, les décisions des commissions du premier degré et qu'ainsi il y ait lieu à radiation ou à réduction des inscriptions prises. Mais on voit tout de suite le danger. Avant que la commission du premier degré ait statué à nouveau, le débiteur du fisc aura pu profiter des quelques instants où son bien aura été affranchi du privilège pour l'aliéner. Pour éviter cette fraude l'article 9, § 2 du projet, décide que la mainlevée ou la radiation du privilège précédemment inscrit ne pourra être donné avant que la commission du premier degré ait statué à nouveau et ce qui est plus grave que

« Mention des nouveaux articles du rôle sera faite à la marge des inscriptions de privilège prises en vertu des rôles annulés. Ces inscriptions conserveront leur entier effet pour sûretés des nouvelles impositions. » Cette dernière solution nous paraît contraire au droit commun. En effet le privilège immobilier comme l'hypothèque est un droit accessoire, étant la simple garantie d'une créance il en suit le sort et ne peut subsister sans elle (Planiol, t. II, n° 2650). Sauf dans le cas prévu par l'article 1278 du Code civil, lorsque la créance s'éteint par novation, jamais le privilège ne survit à la créance qu'il garantit. Or, dans le cas qui nous intéresse le rôle en vertu duquel le privilège a été inscrit étant annulé, le privilège doit disparaître. L'on ne comprend pas que l'inscription de ce privilège puisse conserver son entier effet pour sûreté des nouvelles impositions alors qu'il a cessé d'exister. D'ailleurs tel est également l'avis de M. Bokanowski qui dans son rapport écrit : « Si le rôle en vertu duquel inscription a été prise est mis à néant au regard du contribuable, l'inscription du privilège devient caduque. Dans ces conditions, lorsqu'après avoir suivi régulièrement la procédure d'imposition tracée par la loi du 1^{er} juillet 1916 la commission du premier degré aura arrêté pour la seconde fois l'imposition sur les mêmes bases, le Trésor serait déchu de son privilège et n'aurait plus qu'une hypothèque pour sûreté de sa créance. Il convient de remédier à cet inconvénient en décidant que la première inscription de privilège sera maintenue avec tous ses effets ». Il est évident que le législateur a tous ses pou-

voirs pour renverser les principes juridiques les mieux établis, mais cependant il nous semble que dans l'espèce les intérêts en jeu n'étaient pas tels qu'ils légitiment une pareille entorse aux règles fondamentales du droit.

Les articles 10 et 11 du projet ont pour but de déclarer suffisante dans la notification au Trésor prévu à l'article 7 de la loi du 10 août 1922, en cas de vente volontaire par devant notaire l'indication de la mise à prix et pour les ventes de fonds de commerce l'évaluation faite par le vendeur du prix des marchandises. Ces solutions sont d'ailleurs conformes à celles que nous avons indiquées précédemment (voir p. 80).

L'article 15 de la loi du 10 août 1922 ne permettait de limiter les effets du privilège que sur des immeubles. Cette disposition restrictive était des plus préjudiciables aux intérêts des armateurs qui pouvaient désirer faire limiter les effets du privilège grévant leurs navires. C'est pourquoi le 19 janvier 1923 fut déposée une proposition de loi qui n'était que l'expression d'un vœu formulé par toutes les Chambres de commerce des villes maritimes et qui avait pour but d'autoriser le cautionnement du privilège sur les navires. Cette proposition est devenue l'article 12 du projet. Mais les raisons qui avaient fait écarter les navires de l'article 15 de la loi du 10 août 1922 étaient toujours les mêmes. « Par leur nature les navires sont soumis à des risques incomparablement plus grands que les immeubles... à un autre point de vue un navire se déprécie relativement vite et dans tous les cas beaucoup plus rapidement qu'un immeuble. Si l'on tient, ainsi que l'a

voulu le législateur, à assurer de façon certaine le recouvrement de la créance du Trésor on se trouve amené à se montrer plus exigeant en cas de cautionnement du privilège sur gage navire». C'est pourquoi le projet exige des garanties plus grandes. Les navires qui resteraient grévés du privilège devront avoir une valeur triple du montant des cotes mises en recouvrement et être assurés contre tous les risques par un assureur d'une solvabilité notoire.» En outre en cas de sinistre l'indemnité due par l'assureur sera versée par privilège au Trésor à moins qu'il n'en soit fait emploi en navires ou en immeubles qui resteront alors grévés du privilège du Trésor.

En se basant toujours sur cette idée que la garantie exigée soit pour la limitation, soit pour la mainlevée du privilège doit avoir une valeur double des cotes mises en recouvrement non pas tant pour faire face aux risques de la réalisation du gage que de couvrir le Trésor contre la possibilité de nouvelles impositions ; l'article 13 du projet modifiant l'article 16 de la loi du 10 août 1922 permet aux contribuables qui ont fait leurs déclarations dans les délais légaux, mais à ceux-là seulement, d'obtenir la mainlevée du privilège contre remise en garantie d'espèces ou de titres de rentes sur l'Etat, acceptés en paiement de la contribution extraordinaire conformément à l'article 61 de la loi du 31 décembre 1921 ayant une valeur égale au montant des impôts dus. Cette solution est d'autant plus juste que lorsque la loi sera votée aucune imposition nouvelle ne pourra plus être établie sur ces redevables.

Une erreur matérielle s'étant glissée dans le second alinéa de l'article 19 de la loi du 10 août 1922, l'article 14 tel qu'il était présenté par les commissions des Finances et de Législation civile avaient pour but de la réparer. Pour l'exercice de l'action paulienne, la loi du 10 août 1922 renvoyait à l'article 20 de la loi du 1^{er} juillet 1916, laquelle frappe de peines correctionnelles les manœuvres frauduleuses ayant pour but d'échapper à l'établissement de la taxe alors que l'intention du législateur était de renvoyer à l'article 21 qui permet aux juges d'admettre des présomptions graves, précises et concordantes ainsi que la preuve testimoniale pour la preuve de la mauvaise foi.

Lors de la discussion de ce texte M. Alexandre Duval réussit par surprise (voir *Débats parlementaires*, Chambre, 22 décembre 1923) à faire voter l'amendement suivant : « Le premier alinéa de l'article 19 de la loi du 10 août 1922 est modifié ainsi qu'il suit : en ce qui concerne les immeubles, navires et fonds de commerce vendus avant la promulgation de la loi présente, le privilège du Trésor ne sera pas opposable aux acquéreurs et aux prêteurs de bonne foi. Le privilège du Trésor est également primé le cas échéant par le privilège du vendeur de bonne foi. » On se souvient (voir p. 38) qu'un amendement semblable voté par le Sénat avait nécessité le retour de la loi devant la Chambre qui avait maintenu son premier texte et refusé d'étendre au prêteur de bonne foi les dispositions prises en faveur des vendeurs. Nous nous permettrons seulement de faire remarquer la rédaction défectueuse de ce texte. En voulant le prendre à la lettre on arrive-

rait à dire que le privilège du Trésor cessera d'être opposable aux seuls prêteurs de bonne foi ayant inscrit leur hypothèque sur les immeubles vendus avant la loi du 10 août 1922 et que par contre le privilège du Trésor continue à s'appliquer à l'encontre des prêteurs sur les immeubles qui sont restés dans le patrimoine du redevable. Une telle interprétation strictement conforme au texte, n'est pas, croyons-nous, conforme à l'esprit du législateur.

L'article 15 du projet dispose qu'un décret déterminera les émoluments à allouer aux greffiers des tribunaux de commerce et aux receveurs principaux des douanes à l'occasion de l'inscription du privilège.

Enfin pour terminer on déclare dans l'article 16 applicable à l'Algérie les quatre articles précédents : « Pourquoi les quatre derniers seulement, direz-vous, alors que le projet en comprend seize ? Ceci est encore le résultat de « la précipitation qui caractérise les méthodes actuelles de travail, » dirait M. Bokanowski. En effet, le projet initial ne comprenait que cinq articles, la commission de législation civile a cru devoir, avec raison d'ailleurs, « donner à la rédaction du projet une forme moins massive qui sans modifier le sens des dispositions projetées en rend la lecture plus aisée ». Elle a donc scindé les articles mais elle a oublié de modifier la rédaction du dernier.

En somme dans l'ensemble ce projet donne satisfaction aux diverses réclamations qu'avait fait naître la loi du 10 août 1922 et la complète heureusement. Qu'il nous soit seulement permis de souhaiter que la loi

projetée soit enfin assez parfaite pour ne pas en nécessiter une nouvelle destinée à la modifier ou la compléter et qu'elle aboutisse rapidement devant le Sénat pour ne pas intervenir à l'instant où elle cesserait de pouvoir être applicable.

CONCLUSION

Si maintenant, abandonnant le domaine strictement juridique où nous sommes volontairement cantonnés jusqu'ici, nous voulons faire, comme nous y incite le sujet, de la pure spéculation, quelles seront les conclusions de cette étude, et les réflexions d'ordre général qu'elle suggère?

Lois de circonstance, disions-nous au début de cet ouvrage, en parlant des lois sur les bénéfices de guerre. Cela est certain, mais il faut, croyons-nous, y voir quelque chose de plus : l'application d'un principe nouveau.

L'impôt sur les bénéfices de guerre se présente comme le type achevé de l'impôt personnel. Son importance est proportionnée à l'importance du gain réalisé par le contribuable. Or, c'est là la caractéristique de l'impôt personnel. En effet, dans l'application d'un impôt de cette nature, le législateur paraît s'attacher beaucoup plus aux possibilités des contribuables qu'aux nécessités fiscales, au lieu de partir comme dans l'impôt réel de la nécessité pour aller à la possibilité. D'ailleurs, en dehors de la satisfaction platonique donnée au contribuable le résultat est le même avec quelques inconvénients de plus.

Mais ce qui est plus inquiétant dans le système de l'impôt personnel, c'est l'esprit qui préside à sa mise en œuvre : l'impôt n'est plus un instrument de perception, c'est un moyen d'égalisation. Que par surcroît il apporte à l'Etat les ressources dont il a besoin, c'est fort bien ; mais ce qui compte, ce qui frappe, c'est l'égalité rétablie entre les citoyens par son intervention.

Or, tandis que dans les impôts personnels appliqués jusqu'en 1916 le principe social n'apparaissait que comme secondaire et subsidiaire, il va au contraire prendre la première place dans la contribution sur les bénéfices de guerre.

Dans l'esprit du législateur, c'est bien moins pour procurer au Trésor des ressources nouvelles que pour retirer aux profiteurs ce qu'ils ont indûment prélevé sur la fortune nationale que la contribution a été établie (voir p. 7).

Remarquons bien qu'ici nous ne sommes plus sur le terrain strictement fiscal, nous en sommes même complètement sortis. On a gardé le nom d'impôt parce que le recouvrement sera opéré par l'Administration des Finances et suivant ses errements. Mais l'institution n'a plus de fiscal que le nom. En réalité c'est d'une entreprise de reprise au profit de la collectivité qu'il s'agit. N'a-t-on pas été jusqu'à dire au cours des débats parlementaires pour justifier les prélèvements élevés que l'on allait effectuer sur les contribuables que l'Etat devait être considéré comme l'associée des redevables !

Il était dès lors tout indiqué que pour parvenir à l'exécution pratique de ce principe on mît en œuvre le moyen

pratique approprié. Or, ce moyen se trouvait inscrit dans le Code civil sous la forme d'un droit réel, d'un privilège.

Le privilège général immobilier créé par la loi du 25 juin 1920 n'est pas autre chose que l'instrument pratique pour parvenir à l'expropriation dont la loi du 1^{er} juillet 1916 avait posé le principe.

Sans doute, on n'a pas, en 1920, dégagé clairement la doctrine et il est probable que si cela avait été fait, le Parlement et la Nation se fussent inquiétés. On a cru donner une simple garantie accessoire à une loi fiscale dont on ne saisissait pas le véritable caractère.

En réalité, c'est le privilège qui constitue la base de l'institution, parce que l'institution poursuit un but d'expropriation et non un but fiscal limité. C'est pour ne pas avoir vu le véritable caractère de l'impôt qu'on avait créé que l'on s'est étonné ensuite des difficultés sans nombre que soulevait l'application des garanties dont il était assorti.

Difficultés d'ordre juridique, croyait-on. Erreur ! Juridiquement, la loi est inattaquable. Elle n'apportait aucune innovation aux règles fondamentales du droit. La garantie conférée était en rapport avec le droit à conserver.

Mais la loi constituait au premier chef un attentat aux principes économiques. Elle violait délibérément le principe de la propriété en faisant passer le droit de l'Etat avant celui du propriétaire.

Quoi d'étonnant alors à ce que les tiers fussent lésés ? Ce n'est pas le privilège qui les gêne. C'est l'intervention

de l'Etat, c'est la dépossession générale des titulaires de droits réels que ne demeurent propriétaires qu'en apparence.

Ce n'est donc pas en réglementant le privilège qu'on apportera un changement à la situation. C'est en proclamant un principe contraire à celui qui résulte de la loi du 1^{er} juillet 1916 : l'Etat ne doit pas intervenir pour fausser le jeu des lois économiques; l'Etat n'est pas un instrument d'égalisation entre les citoyens, son rôle doit se borner à assurer la vie de la collectivité.

Ou alors si l'on entre dans la voie de l'expropriation dont la loi sur les bénéfices de guerre n'a été qu'un timide essai, qu'on le dise nettement. Si par exemple on crée l'impôt sur le capital, il faudra énoncer clairement le principe de la propriété par l'Etat de tous les biens de la collectivité.

Mais qu'on ne cherche pas à déguiser les réalités sous des apparences juridiques complexes, contradictoires et sans issue. Les mesures détournées sont les plus dangereuses.

Et surtout que l'on ne demande pas aux juristes dont l'ingéniosité, il est vrai, est inépuisable, mais qui a cependant des bornes, de reprendre par des moyens de droit ce que le législateur a concédé par l'abandon des principes qui sont la base de notre vie sociale.

Vu : le Président de la thèse,
WAHL

Vu : le Doyen,
BERTHÉLEMY

Vu et permis d'imprimer,
pour le Recteur de l'Académie de Paris,
G. DE BÉVOTTE

ANNEXES

I

LOI D 12U NOVEMBRE 1808

Relative au privilège du Trésor public pour le recouvrement des contributions directes.

Art. 1. — Le privilège du Trésor public pour le recouvrement des contributions directes est réglé ainsi qu'il suit et s'exerce avant tout autre : 1^o pour la contribution foncière de l'année échue et de l'année courante, sur les récoltes, fruits, loyers et revenus des biens, immeubles sujets à la contribution; 2^o pour l'année échue et l'année courante des contributions mobilières, des portes et fenêtres, des patentes et de toute autre contribution directe et personnelle sur tous les meubles et autres effets mobiliers appartenant aux redevables en quelque lieu qu'ils se trouvent.

Art. 2. — Tous fermiers, locataires, receveurs, économes, notaires, commissaires priseurs et autres dépositaires et débiteurs de deniers provenant du chef des redevables et affectés au privilège du Trésor public seront tenus sur la demande qui leur en sera faite de payer en l'acquit des redevables et sur le montant des fonds qu'ils doivent ou qui sont entre leurs mains jusqu'à concurrence de tout ou partie des contributions dues par ces derniers, les quittances de perception pour les sommes légitimement dues leur seront allouées en compte.

Art. 3. — Le privilège attribué au Trésor public pour le recouvrement des contributions directes ne préjudicie point

aux autres droits qu'il pourrait exercer sur les biens des redevables comme tout autre créancier.

Art. 4. — Lorsque dans le cas de saisie de meubles et autres effets mobiliers pour le paiement des contributions, il s'élèvera une demande en revendication de tout ou partie des dits meubles et effets, elle ne pourra être portée devant les tribunaux ordinaires qu'après avoir été soumise par l'une des parties intéressées à l'autorité administrative aux termes de la loi des 23 et 28 octobre 1790.

II

LOI DU 1^{er} JUILLET 1916

Concernant : 1^o l'Etablissement d'une contribution extraordinaire sur les bénéfices exceptionnels ou supplémentaires réalisés pendant la guerre; 2^o certaines mesures fiscales relatives à la législation des patentes (Journ. off. du 2 juill. 1916.)

TITRE 1^{er}

Contribution extraordinaire sur les bénéfices exceptionnels ou supplémentaires réalisés pendant la guerre.

Article premier. — Il est institué une contribution extraordinaire sur les bénéfices exceptionnels ou supplémentaires provenant des opérations ci-après définies, réalisées depuis le 1^{er} août 1914 jusqu'à l'expiration du douzième mois qui suivra celui de la cessation des hostilités :

Par les personnes non patentées, exception faite des agriculteurs vendant leur récolte à l'Etat, ayant passé des marchés soit directement, soit comme soustraitants, pour des fournitures destinées à l'Etat ou à une administration publique, et par toute personne ayant accompli un acte de commerce à titre accidentel ou en dehors de leur profession en vue du même objet;

Par les personnes patentées ou non, ayant prêté leur concours pécuniaire ou leur entreprise moyennant une rémuné-

ration, redevance ou commission, pour la conclusion d'un marché avec l'Etat ou une administration publique;

Par les sociétés ou les personnes passibles de la contribution des patentes, dont les bénéfices ont été en excédent sur le bénéfice normal;

Par les exploitants d'entreprises assujetties à la redevance proportionnelle prévue par l'article 33 de la loi du 21 avril 1810.

Art. 2. — La contribution extraordinaire est établie en prenant pour base l'excédent du bénéfice net respectivement obtenu pendant la période s'étendant du 1^{er} août 1914 au 31 décembre 1915 et pendant chacune des années suivantes sur le bénéfice normal constitué par la moyenne des produits nets réalisés au cours des trois exercices antérieurs au 1^{er} août 1914.

Si la période pendant laquelle ont été réalisées, antérieurement au 1^{er} août 1914, les opérations du contribuable visées à l'article 1^{er} ne comprend pas trois exercices, le bénéfice normal est calculé d'après la moyenne des résultats pendant cette période.

Le bénéfice normal ne peut, en aucun cas, même si le contribuable n'a réalisé d'opérations qu'à partir du 1^{er} août 1914, être évalué à une somme inférieure ni à 5.000 francs, ni à 6 % des capitaux réellement engagés par lui et rémunéré dans ses entreprises, tels qu'ils résultent d'actes, de livres de commerce régulièrement tenus ou d'autres preuves certaines.

Pour la comparaison du bénéfice normal avec celui qui a été réalisé au cours de la période de guerre, les bénéfices à comparer sont constitués par la totalisation des produits nets des diverses entreprises exploitées en France par un même contribuable, sous déduction s'il y a lieu des pertes résultant d'un déficit d'exploitation dans certaines de ces entreprises.

En ce qui concerne la période du 1^{er} août 1914 au 31 décembre 1915, la comparaison avec le bénéfice normal annuel est faite après avoir majoré celui-ci de cinq douzièmes.

Pour la comparaison du bénéfice réalisé au cours de la dernière période d'imposition avec le bénéfice normal celui-ci

sera, s'il y a lieu, majoré ou diminué d'un nombre de douzièmes égal à la différence entre le nombre de mois compris dans ladite période et un exercice annuel.

Art. 3. — Le produit net en période de guerre est calculé en établissant le bilan, pour chaque entreprise, suivant les règles antérieures propres à cette entreprise, notamment déduisant s'il y a lieu la somme nécessaire à la réserve légale et celles qui sont habituellement réservées à l'amortissement du bâtiment et du matériel.

Sont en outre déduites du bénéfice supplémentaire établi comme il est dit ci-dessus, pour obtenir le bénéfice imposable sous réserve de la révision prévue au troisième paragraphe de l'article 15 :

1^o Les sommes destinées aux amortissements supplémentaires nécessités soit par les dépréciations exceptionnelles du matériel résultant d'une prolongation de la durée journalière du travail normal, soit par le fait d'installations ou de dépenses spéciales effectuées en vue de fournitures de guerre;

2^o Les sommes correspondant à l'intérêt à 6 % des capitaux employés dans les entreprises situées en pays envahis ou sinistrés et à l'amortissement habituel de ces entreprises.

Aucune déduction ne sera opérée au profit de l'intermédiaire qui se sera contenté de rétrocéder un contrat en prélevant une remise.

Art. 4. — Tout contribuable désigné au deuxième ou au troisième paragraphe de l'article 1^{er} produira dans les deux mois qui suivront le sixantième jour après la promulgation de la loi, la déclaration du bénéfice exceptionnel par lui réalisé pendant la période s'étendant du 1^{er} août 1914 au 31 décembre 1915, comme fournisseur ou intermédiaire, sous déduction de 5.000 francs en indiquant à quel titre il a réalisé ce bénéfice.

La même déclaration sera faite pour les années suivantes dans les trois mois qui suivront le 31 décembre de chaque année.

Art. 5. — Tout patenté ou tout exploitant de mines, visé au quatrième ou au cinquième paragraphe de l'article 1^{er}, astreint à la contribution instituée par la présente loi, pro-

duira pour les périodes indiquées et dans les délais prévus à l'article précédent, une déclaration comportant, pour chacune de ces exploitations :

1^o Le bénéfice net réalisé pendant la période à laquelle se rapporte l'imposition;

2^o Le montant du bénéfice normal;

3^o L'excédent constituant le bénéfice supplémentaire;

4^o Les sommes déduites pour la réserve légale et pour les amortissements habituels, en vertu du premier paragraphe de l'article 3.

S'il ne veut ou ne peut fournir les éléments nécessaires à la détermination du bénéfice normal, il évaluera celui-ci à une somme égale à trente fois le principal de la patente, sans que cette somme puisse être inférieure ni à 5.000 francs ni à 6 % des capitaux réellement engagés dans les entreprises.

Le contribuable indiquera en outre, s'il y a lieu, dans sa déclaration, les sommes à déduire du bénéfice supplémentaire :

1^o Pour les pertes de l'exploitation visées au quatrième paragraphe de l'article 2;

2^o Pour les déductions autorisées par les paragraphes 2 et suivants de l'article 3;

Lorsque le bénéfice net réalisé pendant la période à laquelle se rapporte l'imposition n'excédera pas le montant du bénéfice normal, le contribuable aura la faculté de faire une déclaration simplement négative.

Art. 6. — Les délais impartis pour les déclarations prévues à l'article 5 pourront être prolongés par décision du directeur général des contributions directes sur la demande du contribuable dont le bilan annuel est habituellement établi sur une période de douze mois ne coïncidant pas avec l'année normale.

Dans le cas visé au paragraphe précédent, comme pour la période du 1^{er} août 1914 au 31 décembre 1915, le bénéfice supplémentaire sera calculé à l'aide des deux bilans intéressant l'exercice imposable, en prenant dans chacun de ces bilans le nombre de mois compris dans l'exercice de l'imposition.

En dehors des cas visés ci-dessus un décret fixera les conditions dans lesquelles les délais supplémentaires seront accordés aux contribuables, mobilisés ou non, qui se trouveraient empêchés de souscrire leur déclaration dans les délais et conditions indiqués aux articles 4 et 5.

Les déclarations sont rédigées sur ou d'après des formules déposées dans les mairies, dûment certifiées par les déclarants et adressées au directeur des contributions directes du département où se trouve située la commune du principal établissement ou du siège social des personnes ou des sociétés intéressées. Elles peuvent être produites par mandataire. Il en est délivré récépissé.

Art. 7. — Les déclarations sont soumises à l'examen d'une commission siégeant au chef-lieu de chaque département et comprenant :

Le trésorier-payeur général;

Le directeur des contributions directes et du cadastre;

Le directeur des contributions indirectes;

Le directeur de l'enregistrement, des domaines et du timbre.

Dans le ressort de chaque direction des douanes le directeur ou un agent supérieur par lui délégué fait également partie de la commission.

Celle-ci est présidée par le chef de service le plus ancien en grade.

Un agent des contributions directes désigné par le directeur remplit les fonctions de secrétaire avec voix délibérative.

Plusieurs commissions peuvent, s'il est nécessaire, être constituées dans un même département, en vertu d'un arrêté du ministre des Finances qui fixe le siège et la circonscription de chacune d'elles. Dans ce cas, les chefs de service ci-dessus visés désignent respectivement un agent supérieur de leur administration pour faire partie de la Commission ou des commissions où ils ne siègent pas personnellement, et chaque commission est présidée par le fonctionnaire le plus élevé ou le plus ancien en grade.

La Commission règle elle-même les jours et heures de ses séances; elle est convoquée par son président.

Les décisions sont prises à la majorité des voix; en cas de partage égal des voix celle du président est prépondérante.

La présence de quatre membres au moins est nécessaire à la validité des décisions.

Art. 8. — La Commission examine les déclarations; elle peut entendre les intéressés et se faire communiquer par eux ainsi que par les administrations de l'Etat, des départements et des communes, tous documents nécessaires pour établir les bases d'imposition.

Elle peut faire procéder par l'un ou l'autre des services financiers et des vérifications sur place, en présence des intéressés ou ceux-ci dûment appelés.

Si la Commission n'accepte pas la déclaration, le contribuable est invité, par lettre recommandée indiquant les points contestés à se faire entendre dans le délai d'un mois.

Le contribuable peut faire parvenir à la Commission dans le délai ci-dessus, par lettre recommandée, son acceptation ou ses observations.

Ces formalités remplies, la commission fixe les bases de la contribution. L'intéressé peut, dans le délai d'un mois, à partir du jour où il a reçu notification de la décision motivée de la Commission, avertir l'Administration qu'il maintient sa déclaration; le litige est alors porté devant la Commission supérieure.

Art. 9. — Le contribuable qui n'aura pas produit sa déclaration dans les délais impartis par les articles 4 et 5 de la présente loi sera, après mise en demeure suivie d'un nouveau délai d'un mois imposé par voie de taxation d'office.

Le contribuable pourra répondre à la mise en demeure, dans le délai ci-dessus, par la déclaration négative prévue à l'article 5, s'il ne se croit pas imposable.

La taxation sera établie par la Commission.

Pour les contribuables non patentés, à l'aide des éléments recueillis par les services publics et notamment par l'examen des marchés.

Pour les assujettis à la redevance des mines, par la com-

paraison du produit net, servant de base à la redevance proportionnelle et correspondant à chacune des périodes d'imposition à laquelle s'applique la contribution, avec la moyenne du produit net correspondant aux trois exercices antérieurs au 1^{er} août 1914;

Pour les sociétés soumises à la publication de leurs bilans, par la comparaison des bilans des trois exercices antérieurs au 1^{er} août 1914 avec celui de l'exercice imposable.

Pour les patentés et les sociétés non soumises à la publication de leurs bilans, d'après les éléments dont dispose la Commission.

Elle peut faire procéder par l'un ou l'autre des services financiers à des vérifications sur place en présence des intéressés ou ceux-ci dûment appelés.

En aucun cas le bénéfice normal ne peut être évalué à une somme inférieure à 5.000 francs ni à trente fois le principal de la patente, ni à 6 % du capital engagé.

Art. 10. — La taxation établie sera notifiée au contribuable par l'Administration des contributions directes par lettre recommandée.

La notification devra faire connaître à l'intéressé pour chacune de ses exploitations les chiffres arrêtés en ce qui les concerne :

1^o Le bénéfice fixé pour la période à laquelle se rapporte l'imposition;

2^o La déduction opérée à titre de bénéfice normal;

3^o L'excédent constituant la base de la taxation.

Le contribuable taxé d'office ne peut contester la taxation devant la Commission d'appel dans le délai imparti par l'article 8 qu'en apportant toutes les justifications de nature à faire la preuve du chiffre exact de ses bénéfices exceptionnels ou supplémentaires.

Pour les entreprises visées au cinquième paragraphe de l'article 1^{er} le bénéfice imposable est établi d'après le produit net servant de base à la redevance proportionnelle.

Art. 11. — Dans le délai d'un mois à partir du jour où elles ont reçu notification des décisions de la Commission du

1^{er} degré, les personnes ou sociétés intéressées peuvent faire appel de ces décisions.

Dans le même délai le directeur des contributions directes peut faire appel de toute décision de la Commission qu'il juge contraire aux droits du Trésor.

Ces appels sont portés devant une Commission supérieure siégeant au ministère des Finances et comprenant :

Un président de section du Conseil d'Etat, désigné par le ministre de la Justice et remplissant les fonctions de président de la Commission;

Deux conseillers d'Etat en service ordinaire, également désigné par le ministre de la Justice;

Deux conseillers maîtres à la Cour des comptes désignés par le ministre des Finances;

Deux inspecteurs des Finances désignés par le ministre des Finances;

Le directeur général des contributions directes et un administrateur des contributions directes désigné par le ministre des Finances;

Six membres désignés par la Réunion des présidents des Chambres de commerce ou, à défaut, par le ministre du Commerce et de l'Industrie.

Des auditeurs au Conseil d'Etat désignés par le ministre de la Justice et des auditeurs à la Cour des comptes désignés par le ministre des Finances, peuvent être adjoints à la Commission en qualité de rapporteurs.

Les fonctions de secrétaire seront remplies par un ou plusieurs employés supérieurs de la direction générale des contributions directes désignés par le ministre des Finances.

La Commission supérieure peut se diviser en deux sections dont chacune comprendra en outre du président de section du Conseil d'Etat, un conseiller d'Etat, un conseiller maître à la Cour des comptes, un inspecteur des Finances, l'un des deux fonctionnaires des contributions directes désignés par le ministre des Finances, trois des membres désignés par la réunion des Chambres de commerce ou à défaut par le ministre du Commerce et de l'Industrie.

La Commission supérieure statue sur mémoires; ses déci-

sions, qui doivent être motivées, sont rendues définitivement et en dernier ressort; elles ne peuvent être attaquées que pour excès de pouvoir ou violation de la loi devant le Conseil d'Etat.

Un décret déterminera les conditions du fonctionnement de la Commission et l'organisation des sections ci-dessus prévues.

Art. 12. — *L'impôt est calculé.* — Pour les bénéfices exceptionnels réalisés par les personnes désignées au deuxième ou au troisième paragraphe de l'article 1^{er} en leur appliquant le taux de 50 %.

Pour les bénéfices supplémentaires des sociétés et des personnes passibles de la contribution des patentes ou de la redevance des mines, visées au quatrième ou au cinquième paragraphe de l'article 1^{er}, en appliquant le taux de 50 % à la portion du bénéfice excédant 5.000 francs.

Art. 13. — Lorsque la déclaration du contribuable sera reconnue insuffisante la contribution correspondant à la fraction du bénéfice supplémentaire non déclarée sera majorée de moitié, si toutefois cette fraction est supérieure à 10 % du bénéfice total.

Dans ce cas la charge de la preuve, devant la Commission instituée par l'article 2, incombe à l'Administration.

Toutefois la pénalité prévue au paragraphe précédent ne sera pas applicable lorsque l'erreur aura été commise de bonne foi.

Art. 14. — Les droits afférents au bénéfice imposable seront majorés de 10 % à l'égard de tout contribuable qui n'aura pas souscrit de déclaration dans les délais prévus à l'article 4.

Art. 15. — Toute omission relevée par l'Administration des contributions directes pourra être réparée jusqu'à expiration de l'année qui suivra celle de la cessation des hostilités.

La Commission instituée par l'article 7 de la présente loi fixera les bases de l'imposition supplémentaire, suivant la procédure indiquée à l'article 8 et sous réserve du droit d'appel prévu au même article.

Lorsque les sommes mises en réserve pour les amortissements de bâtiments, de matériel, d'outillage ou de créances irrécouvrables, seront reconnues exagérées par la Commission, l'excédent sera considéré comme bénéfice supplémentaire réalisé pendant la dernière année d'imposition.

Par contre, lorsque sur réclamation du contribuable jointe à sa déclaration pour la dernière année d'imposition les dites sommes seront reconnues insuffisantes par la Commission la différence sera imputable au dernier exercice imposable.

Art. 16. — Les rôles de la contribution extraordinaire sont établis et le recouvrement en est poursuivi comme en matière de contributions directes.

Le paiement des cotisations est exigible par quart, de deux mois en deux mois à partir du premier jour du mois qui suit la publication du rôle pour l'impôt afférent à la période du 1^{er} août 1914 au 31 décembre 1915 et de trois mois en trois mois pour les autres exercices.

Toutefois pour toutes les sociétés ou les personnes patentées ou passibles de la redevance des mines visées aux paragraphes 4 et 5 de l'article 1^{er}, les deux derniers quarts de la contribution afférente à chaque exercice ne seront exigibles que six mois après l'expiration du dernier exercice de la période pour laquelle la contribution extraordinaire est instituée. Dans ces six mois en cas de déficit, par rapport au bénéfice normal, révélé par un des bilans de la période de guerre, le contribuable aura droit, sur la présentation de toutes ses feuilles d'imposition relatives à la contribution, à une détaxe correspondant à l'importance de ce déficit. La détaxe sera calculée en appliquant au montant de ce déficit la moyenne des taux effectifs des contributions des différents exercices.

Le montant de la détaxe sera déduit de celui des impositions restant dues sur les exercices précédents, sans qu'en aucun cas il puisse y avoir lieu à répétition au bénéfice du contribuable.

Art. 17. — Les sociétés, les personnes passibles de la contribution des patentes ainsi que les exploitants d'entreprises assujetties à la redevance proportionnelle de l'article 33 de

la loi du 21 avril 1810, qui justifieront avoir employé avant le 1^{er} avril 1916 en améliorations ou extensions de leur entreprise une partie ou la totalité des bénéfices exceptionnels ou supplémentaires taxés par la présente loi pourront être autorisés à s'acquitter des impôts afférents aux bénéfices ainsi employés en trois annuités. Le point de départ de ces annuités étant l'année d'émission des rôles.

Des autorisations seront accordées, après examen des justifications visées au paragraphe précédent, par la Commission instituée par l'article 7 et sauf recours devant la Commission supérieure dans les conditions prévues à l'article 2.

Pour l'exercice du privilège du Trésor et pour l'application de la prescription triennale, chacune des annuités sera considérée comme une contribution distincte afférente à l'année pendant laquelle elle est exigible.

Nonobstant les autorisations accordées le solde des impôts restant dû sera immédiatement exigible en cas de dissolution de la société, de faillite ou de liquidation judiciaire de cession ou de cessation de l'entreprise.

Art. 18. — Tous avis et communications échangés entre les agents de l'Administration ou adressés par eux aux contribuables et concernant la contribution extraordinaire sur les bénéfices exceptionnels ou supplémentaires réalisés pendant la guerre doivent être transmis sous enveloppe fermée.

Les franchises postales et les taux spéciaux d'affranchissement reconnus nécessaires seront fixés comme en matière d'impôt général sur le revenu.

Est tenue au secret professionnel dans les termes de l'article 378 du Code pénal et passibles des peines prévues audit article toute personne appelée, à l'occasion de ses fonctions ou attributions à intervenir dans l'établissement, la perception ou le contentieux de l'impôt.

Art. 19. — Les contribuables ne sont autorisés à se faire délivrer les extraits des rôles de la contribution extraordinaire sur les bénéfices exceptionnels ou supplémentaires réalisés pendant la guerre suivant les dispositions législatives

ou réglementaires applicables aux contributions directes qu'en ce qui concerne leurs propres cotisations.

Art. 20. — Tout contribuable qui en employant des manœuvres frauduleuses pour se soustraire en totalité ou en partie à l'établissement de la taxe, aura par l'emploi de l'une de ces manœuvres dissimulé ou tenté de dissimuler ses bénéfices sera puni d'un emprisonnement de trois mois à deux ans et d'une amende de 500 francs à 10.000 francs ou de l'une des deux peines seulement.

L'article 463 du Code pénal sera applicable aux infractions prévues par la présente loi.

Art. 21. — Les dispositions de l'article 1167 du Code civil sont applicables aux actes faits par le contribuable en fraude des droits de l'Etat depuis le 15 janvier 1916.

TITRE II

Mesures fiscales relatives à la législation des patentes

Art. 22. — Pour l'application des droits de patente auxquels est soumise la profession de fournisseur, il est fait état de toute vente d'objets ou marchandises quelconques consenties aux administrations publiques et aux établissements publics, même si ces ventes sont effectuées sans adjudication ni marché préalable.

Les fabricants qui fournissent aux administrations publiques et aux établissements publics dans les conditions ci-dessus indiquées des objets ou marchandises provenant de leur fabrication sont imposables aux droits fixes de patente soit d'après le tarif afférent à leurs opérations industrielles, soit d'après le tarif prévu pour la profession de fournisseur à raison de 0 fr. 25 pour 100 francs ou fraction de 100 francs du montant annuel de leurs fournitures suivant que l'un ou l'autre mode de taxation donne le chiffre le plus élevé. La taxe calculée d'après le montant des fournitures peut être valablement établie par voie d'impositions supplémentaires, sous déduction du droit fixe antérieurement imposé.

Art. 23. — Les droits de patentes applicables à raison des fournitures faites aux administrations publiques et aux établissements publics pendant la période comprise entre le 1^{er} août 1914 et le jour de la cessation des hostilités pourront être valablement imposés jusque dans la deuxième année qui suivra celle de cette cessation. Ces droits seront réglés conformément à la législation existante, telle qu'elle est complète et modifiée par l'article précédent.

Les droits de patente prévus pour la profession de fournisseur seront dans les mêmes conditions appliqués aux maîtres ouvriers des corps de troupe à raison des fournitures faites par eux à l'Administration militaire pendant la période sus-visée.

III

LOI DU 25 JUIN 1920

Portant création de nouvelles ressources fiscales (J. off. du 26 juin 1920, D. P. 1920 .4.281) (Extraits) :

.....
Art. 12. — La contribution extraordinaire instituée par la loi du 1^{er} juillet 1916 cessera d'être applicable aux bénéfices réalisés par eux le 30 juin 1920.
.....

.....
Art. 14. — En ce qui concerne les contribuables ayant souscrit leurs déclarations dans les délais impartis par les articles 4 et 5 de la loi du 1^{er} juillet 1916 les bases de contribution extraordinaire non encore arrêtées définitivement pour les périodes d'imposition écoulées pourront être valablement fixées par les commissions du premier degré jusqu'au 30 juin 1922 et les impositions correspondantes comprises dans les rôles jusqu'au 31 décembre de la même année.

Ces délais sont toutefois, à l'égard des mêmes contribuables prolongés d'un an pour l'établissement de la contribution afférente aux bénéfices réalisés en 1920 ainsi que pour l'exé-

cution des révisions visées au dernier alinéa du présent article .

En ce qui concerne les contribuables n'ayant pas fait leurs déclarations dans les délais sus-visés, les droits et suppléments de droit pourront être fixés jusqu'au 30 juin 1925 et compris dans les rôles jusqu'au 31 décembre 1925.

Dans l'un et l'autre cas, des impositions ne pourront plus ensuite être établies et mises en recouvrement qu'en exécution des décisions de la Commission supérieure.

Jusqu'à l'expiration du délai prévu pour l'établissement de l'impôt, il pourra être procédé, dans les conditions prévues par l'article 15 de la loi du 1^{er} juillet 1916, à la révision des amortissements visés au dit article, ainsi que tous amortissements analogues, ou de toute réserve ou provision déduite du bénéfice imposable pour l'une quelconque des périodes d'imposition.

.
.
Art. 20. — Par dérogation aux dispositions du premier alinéa de l'article 16 de la loi du 1^{er} juillet 1916, instituant une contribution extraordinaire sur les bénéfices exceptionnels ou supplémentaires réalisés pendant la guerre, et de l'article 149 de la loi du 3 Frimaire an VII, le délai à l'expiration duquel les percepteurs seront déchus de tous droits et de toute action envers les redevables de la dite contribution est porté à quinze ans à dater du jour de l'établissement du rôle.

Pour la dite contribution, le privilège du Trésors'exerce pendant la même période sur tous les biens des contribuables

Les cotes non recouvrées dans un délai d'un an à partir de l'échéance de la dernière portion exigible pourront être admises en surséance dans des conditions qui seront déterminées par un décret rendu sur la proposition du ministre des Finances.

Le montant des cotes admises en surséance sera déduit de celui des rôles. Les modalités suivant lesquelles aura lieu le recouvrement des dites cotes seront fixées par le même décret.

Art. 110. — Il est ajouté deux décimes et demi au principal

de toutes les pénalités fiscales, y compris celle prononcées par la présente loi, qu'elles soient déjà ou non assujetties aux décimes par les lois en vigueur.

Le montant des amendes pénales prononcées par les cours et tribunaux sera majoré de 20 décimes.

IV

LOI DU 10 AOUT 1922

Réglementant l'exercice du privilège du Trésor pour le recouvrement de la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre (J. off. du 11 août 1922; Erratum J. off. du 13 septembre, bull. législ. Dalloz, 1922, p. 485, et D. P. 1922.4.241).

Article premier. — Le privilège général du Trésor pour le recouvrement de la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre ne pourra s'exercer à l'égard des tiers ayant acquis postérieurement à la mise en vigueur de la loi du 25 juin 1920 des droits de propriété ou d'usufruit, des privilèges, hypothèques ou autres droits réels sur les immeubles et les fonds de commerce, les navires construits ou en construction et les bâtiments de navigation intérieure de plus de 20 tonnes qu'à la condition d'avoir été rendu public par une inscription. Cette inscription sera prise au bureau de la conservation des hypothèques pour les immeubles, au greffe du tribunal de commerce pour les fonds de commerce et les bateaux de navigation intérieure, au bureau du receveur principal des douanes pour les navires.

Art. 2. — Sur la demande qui lui en sera faite par le percepteur par lettre recommandée avec avis de réception, le redevable devra fournir, dans un délai de quinze jours à compter de la date de l'avis de réception, une déclaration dans laquelle il fera connaître tous les immeubles et fonds de commerce dont il est propriétaire, avec l'indication précise de la situation de ses biens, tous les navires construits ou en construction et les bâtiments de navigation intérieure de plus de 20 tonnes qui sont sa propriété avec la désignation

de chacun d'eux. Il devra faire connaître également tous les biens sus-visés dont il était propriétaire au 25 juin 1920 avec la désignation de leurs acquéreurs.

Art. 3. — L'inscription devra être opérée dans le délai de trois mois à partir de la promulgation de la présente loi, en ce qui concerne les impositions comprises dans les rôles mis en recouvrement et dans les trois mois de la publication des rôles pour les titres à émettre jusqu'au 31 décembre 1925. A défaut d'inscription dans ce délai, le privilège du Trésor sur les biens du redevable énumérés à l'article 1^{er} ne prendra rang, comme une hypothèque, qu'à partir de la date d'inscription.

Art. 4. — L'inscription du privilège du Trésor sera requise par le percepteur du lieu de l'imposition et elle sera opérée sur le vu d'un extrait des rôles de la contribution extraordinaire ou d'une décision de la commission de taxation. Elle énoncera les nom, prénoms, profession et domicile du redevable et le montant des sommes conservées par le privilège. Elle grèvera de plein droit, et sans qu'il soit besoin de désignation spéciale, tous les immeubles et tous les fonds de commerce du redevable situés dans la circonscription du bureau des hypothèques, ou le ressort du tribunal de commerce. L'inscription prise sur les bâtiments de navigation maritime ou fluviale devra, en outre, contenir la désignation des bâtiments grévés.

Art. 5. — Les extraits délivrés au tiers par le conservateur des hypothèques, le greffier ou le receveur principal des douanes mentionneront l'inscription, mais sans indiquer la somme pour laquelle elle garantit le privilège du Trésor. Seuls les extraits délivrés au redevable ou à son fondé de pouvoir spécial mentionneront les sommes garanties par le privilège.

Art. 6. — Le privilège du Trésor s'exercera avant tout autre, à l'exception des privilèges prévus par les articles 2101 et 2103 du Code civil et 91 du Code de commerce.

Art. 7. — Quiconque voudra céder sur un immeuble, un fonds de commerce ou un bâtiment de navigation maritime ou fluviale un droit opposable au Trésor devra faire con-

naître l'acquisition ou le prêt projeté par une notification adressée au trésorier-payeur général du département dans lequel est situé l'immeuble ou le fonds de commerce, ou dans lequel se trouve le bureau d'immatriculation des bâtiments de navigation. L'exploit contiendra l'indication des nom, prénoms, profession et domicile du vendeur et de l'emprunteur, la désignation du bien qui doit être vendu ou donné en garantie du prêt ainsi que le montant du prix de vente ou du prêt projeté. Il contiendra en outre l'avertissement que, pour conserver son effet vis-à-vis de l'acquéreur ou du prêteur, le privilège du Trésor devra être inscrit dans le mois de la notification.

Art. 8. — A l'exploit de notification devra être jointe une déclaration par laquelle le vendeur ou l'emprunteur :

A. — Ou bien attestera qu'il n'est pas en instance d'imposition à la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre et que, du 2 août 1914 au 30 juin 1920, il n'a pas réalisé des bénéfices le rendant passible de cet impôt;

B. — Ou bien fera connaître, par références aux cotes inscrites en son nom, le montant de la contribution à laquelle il a été soumis et la partie de l'impôt qui a été payée, avec indication de la date des déclarations afférentes aux bénéfices non encore imposés et attestation que les bénéfices ainsi imposés et déclarés sont les seuls qu'il ait réalisés le rendant passible de la contribution.

Art. 9. — Dans tous les cas le vendeur ou l'emprunteur indiquera, dans la déclaration prévue à l'article précédent, si du 2 août 1914 au 30 juin 1920 il a exercé un commerce ou une industrie, et s'il a pris part comme associé ou simple intermédiaire à des actes de commerce quels qu'ils soient. Dans cette dernière hypothèse, il fera connaître le siège du commerce ou de l'industrie exercée, celui de la société dont il aurait fait partie autrement que comme simple actionnaire ou enfin le lieu où auront été accomplis les actes de commerce auxquels il a participé.

Art. 10. — Au cas de défaut de la déclaration prévue à l'article 2 et au cas de déclaration inexactes dans les cas prévus aux articles 2, 8 et 9, le contrevenant sera puni d'un

emprisonnement de trois mois à deux ans et d'une amende de 500 à 20.000 francs ou de l'une de ces deux peines seulement. L'article 463 du Code pénal est applicable.

La signature du déclarant devra être légalisée par le maire ou le commissaire de police ou certifiée par le notaire chargé de réaliser la vente, le prêt ou la constitution de tout autre droit réel.

Art. 11. — Si dans le délai d'un mois à compter de la signification prévue à l'article 7, le Trésor n'a pas inscrit son privilège, ce privilège cesse d'être opposable à l'acquéreur, à condition que, dans le délai de six mois à compter de la signification, il ait réalisé l'acquisition et rempli les formalités nécessaires pour le rendre opposable au tiers.

Art. 12. — A défaut d'inscription dans le dit délai d'un mois, le privilège du Trésor cesse également d'être opposable au prêteur, mais seulement en ce qui concerne la créance mentionnée dans la notification et à la condition que le prêt soit réalisé et que l'hypothèque ou le nantissement garantissant la créance soient inscrits dans les six mois de la notification prévue par l'article 7.

Art. 13. — Si dans le délai d'un mois à partir de la notification prévue à l'article 7 le Trésor a inscrit son privilège, il ne sera opposable à l'acquéreur ou au prêteur que jusqu'à concurrence de la somme pour laquelle il a été inscrit, à la condition que la vente ou le prêt et les transcriptions ou inscriptions subséquentes aient été réalisées dans les six mois de la notification.

Art. 14. — Sauf en ce qui concerne les contribuables dont les impositions feront l'objet aux dates ci-dessous indiquées, de pourvoir devant la Commission supérieure, il ne pourra plus être pris d'inscription à l'effet de constater le privilège du Trésor :

1^o A partir du 1^{er} avril 1924 pour les contribuables ayant souscrit leurs déclarations dans les délais impartis par les articles 4 et 5 de la loi du 1^{er} juillet 1916;

2^o A partir du 1^{er} avril 1926 pour l'ensemble des contribuables.

La procédure instituée par les articles 7 et suivants de la

présente loi ne s'appliquera donc, suivant le cas, que jusqu'à l'une ou l'autre des deux dates sus-indiquées.

A partir du 1^{er} janvier 1924, les contribuables ayant souscrit leurs déclarations dans les délais impartis par les articles 4 et 5 de la loi du 1^{er} juillet 1916 et dont les impositions ne feront pas l'objet de pourvois devant la Commission supérieure, pourront obtenir en en faisant la demande dans les conditions prévues par les articles 7 et suivants, délivrance d'un certificat constatant qu'il ne peut plus être pris de nouvelles inscriptions sur leurs biens.

Art. 15. — Lorsque la valeur des immeubles du redevable sera notoirement supérieure au montant des cotes mises en recouvrement, le débiteur pourra faire limiter les effets du privilège sur des immeubles qu'il indiquera à cet effet pourvu que ces immeubles aient une valeur double du montant des cotes en recouvrement. La valeur des immeubles offerts en garantie sera, à défaut d'accord, déterminée par deux experts désignés, l'un par le redevable et l'autre par le trésorier-payeur général du département; en cas de désaccord entre les experts un tiers expert sera désigné par le président du tribunal civil du lieu de la situation des immeubles. Au cas de réduction du privilège effectué conformément au présent article, l'inscription mentionnera la limitation dont elle est l'objet et les autres biens du redevable demeureront dégrévés du privilège du Trésor.

En cas de refus par le trésorier-payeur général d'accepter la valeur indiquée pour le ou les immeubles offerts spécialement en gage par le contribuable, celui-ci ne sera tenu de supporter les frais d'expertise que si l'arbitrage définitif aboutit à faire attribuer à l'immeuble ou aux immeubles offerts une valeur inférieure au double des cotes en recouvrement.

Art. 16. — L'assujetti pourra s'affranchir du privilège du Trésor en offrant les garanties énumérées dans le troisième alinéa de l'article 19 de la loi du 25 juin 1920, pourvu que les garanties offertes aient une valeur double des cotes mises en recouvrement. En ce cas il sera délivré à l'assujetti, par le trésorier-payeur général, une attestation faisant connaître

que ces biens ne sont pas soumis éventuellement à l'inscription du privilège.

Art. 17. — Les tiers qui auront fourni les deniers pour l'acquittement de la contribution sur les bénéfices de guerre, soit spontanément pour la sauvegarde de leurs intérêts soit sur la demande de l'assujetti, seront subrogés de plein droit dans le bénéfice des inscriptions de privilège prises au profit du Trésor.

Art. 18. — Les conservateurs des hypothèques, greffiers des tribunaux de commerce ou receveurs principaux des douanes seront tenus de mentionner les subrogations à la marge des inscriptions et d'opérer les radiations totales ou partielles de ces inscriptions au vu d'une attestation dont la forme sera déterminée par le ministre des Finances. Cette attestation sera établie par le percepteur et transmise par le trésorier-payeur général.

En cas de subrogation au profit d'un tiers, la radiation en sera opérée sur le vu de la mainlevée donnée dans les formes ordinaires par le créancier subrogé.

Art. 19. — En ce qui concerne les immeubles, navires et fonds vendus avant la promulgation de la présente loi, le privilège du Trésor ne sera point opposable aux acquéreurs de bonne foi. Le privilège du Trésor est également primé, le cas échéant, par le privilège du vendeur de bonne foi.

Dans le cas où l'aliénation intervenue postérieurement au 13 janvier 1916 serait attaquée dans les conditions prévues par l'article 1167 du Code civil et l'article 20 de la loi du 1^{er} juillet 1916 comme faites en fraude des droits du Trésor, les juges pourront admettre même en matière d'aliénation à titre onéreux, des présomptions graves précises et concordantes, ainsi que la preuve testimoniale, quel que soit le prix de vente.

Art. 20. — Tous les actes concernant les inscriptions, mainlevées ou radiations, faits en exécution de la présente loi, sont dispensés du timbre et enregistrés gratis.

Ils sont dispensés en outre de la taxe hypothécaire édictée par les articles 2 et 3 de la loi du 25 juillet 1900 modifiée par les articles 4 et 5 de la loi du 30 avril 1921, ainsi que du droit

d'inscription du nantissement de fonds de commerce instituée par l'article 34 de la loi du 17 mars 1909.

Les salaires et émoluments afférents à ces formalités seront dus suivant les tarifs en vigueur.

Art. 21. — La présente loi est applicable à l'Algérie.

V

PROJET DE LOI

Ayant pour objet de compléter et de modifier la loi du 10 août 1922 relative à l'exercice du privilège du Trésor sur les immeubles, fonds de commerce, navires de mer et bâtiments fluviaux pour le recouvrement de la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre votée par la Chambre des députés le 22 décembre 1923.

Article premier. — Dans toutes les ventes judiciaires d'immeubles, de fonds de commerce, de navires ou bâtiments de navigation fluviale de plus de 20 tonnes ordonnées par justice ou poursuivies sur expropriation forcée et effectuée après l'accomplissement des formalités légales, l'adjudicataire qui voudra purger les biens par lui acquis du privilège du Trésor par le recouvrement de la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre du chef des vendeurs ou du chef du *de cujus* en matière de licitation après décès, ou du chef du saisi en matière d'expropriation forcée, devra procéder ainsi qu'il est dit aux articles 2 à 8 ci-après.

Art. 2. — L'adjudicataire qui voudra purger dans les conditions indiquées à l'article précédent, devra :

1^o Faire sommation par exploit d'huissier délivré à domicile réel à chaque vendeur ou en matière d'expropriation forcée au débiteur saisi ou en matière de faillite et de liquidation judiciaire au failli ou au liquidé judiciaire dans un délai de vingt jours à dater de la notification de l'exploit notifié au Trésor une déclaration par laquelle chaque vendeur ou le débiteur saisi ou le failli ou le liquidé judiciaire :

A. — Oubien attestera qu'il n'est pas en instance d'imposition à la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre et que du 2 août 1914 au 30 juin 1920 il n'a pas réalisé de bénéfices le rendant passible de cet impôt;

B. — Ou bien fera connaître par référence aux cotes inscrites à son nom le montant de la contribution à laquelle il a été soumis et la partie de l'impôt qui a été payée avec indication de la date de déclaration afférente au bénéfice non encore imposés et attestation que les bénéfices ainsi imposés et déclarés sont les seuls réalisés le rendant passible de la contribution;

2^o Dénoncer au Trésor la sommation faite aux vendeurs, aux saisis, aux faillis ou aux liquidés judiciaires.

Art. 3. — Dans tous les cas les personnes visées à l'article précédent indiqueront dans leurs déclarations si du 2 août 1914 au 30 juin 1920 elles ont exercé un commerce ou une industrie et si elles ont pris part comme associées ou simples intermédiaires à des actes de commerce quels qu'ils soient. Dans cette dernière hypothèse elles feront connaître le siège du commerce ou de l'industrie exercée, celui de la société dont elles auraient fait partie autrement que comme simples actionnaires, ou enfin le lieu où auraient été accomplis les actes de commerce auxquels elles ont participé.

Art. 4. — L'exploit de sommation contiendra avertissement qu'à défaut de déclarations il est ultérieurement reconnu imposable ou au cas de déclaration inexacte le contrevenant sera puni d'un emprisonnement de trois mois à deux ans et d'une amende de 500 à 20.000 francs ou de l'une de ces deux peines seulement. L'article 463 du Code pénal étant applicable.

Art. 5. — La déclaration sera rédigée sur timbre et la signature devra être légalisée par le maire ou le commissaire de police ou tout autre officier public ou ministériel; elle sera notifiée au Trésor par exploit d'huissier, signifiée conjointement ou séparément à la requête de chaque vendeur ou du saisi et annexée à l'exploit de notification. L'exploit sera adressé au trésorier-payeur général du département dans lequel est situé l'immeuble ou le fonds de commerce ou dans

lequel se trouve le bureau d'immatriculation des bâtiments de navigation. Il contiendra l'indication des nom, prénoms, profession et domicile de chaque vendeur, du saisi, du failli ou du liquidé judiciaire; une désignation sommaire du bien vendu, le prix d'adjudication, il contiendra en outre en matière de vente après décès, les nom, prénoms, profession et domicile du *de cujus* et la date de son décès.

Art. 6. — En matière de vente après décès, même en cas de vente volontaire les ayants droits ou représentants du *de cujus*, héritiers ou curateurs à succession vacante seront seulement tenus sous les mêmes actions de déclarer si à leur connaissance le *de cujus* a exercé un commerce ou une industrie et s'il a pris part comme associé ou simple intermédiaire à des actes de commerce quels qu'ils soient et dans cette dernière hypothèse ils feront connaître le siège du commerce ou de l'industrie exercés, celui de la société dont le *de cujus* aurait fait partie autrement que comme simple actionnaire et enfin le lieu où auront été accomplis les actes de commerce auxquels il a participé.

En matière de vente de biens de mineurs ou d'interdits et encore dans le cas de vente après faillite ou liquidation judiciaire ou lorsque parmi les indivisaires se trouveront des mineurs ou des interdits, les représentants légaux ou mandataires de justice feront la déclaration telle qu'elle est précisée au paragraphe ci-dessus.

Art. 7. — L'exploit de dénonciation contiendra : 1^o la copie du titre d'adjudication et 2^o la copie de l'exploit de sommation. Cette dénonciation sera adressée au trésorier-payeur général du département dans lequel est situé l'immeuble ou le fonds de commerce ou dans lequel se trouve le bureau d'immatriculation des bâtiments de navigation et en outre en matière d'expropriation forcée au trésorier-payeur général du département du domicile réel du débiteur saisi.

Le Trésor aura un délai de trois mois du jour de la dénonciation pour inscrire son privilège et l'exploit contiendra avertissement au Trésor que pour conserver son effet vis-à-vis de l'acquéreur le privilège devra être inscrit dans le délai ci-dessus.

Art. 8. — Si dans les trois mois de la dénonciation il n'a pas été pris d'inscription du chef du Trésor sur les biens vendus il passe à l'acquéreur sans aucune charge à raison du privilège du Trésor pour le recouvrement de la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre.

Si dans le même délai le Trésor a pris inscription, son privilège ne sera opposable à l'adjudicataire que jusqu'à concurrence de la somme pour laquelle il a été inscrit.

Dans ce cas l'adjudicataire qui voudra purger le privilège ainsi inscrit devra remplir les formalités des articles 2183 et suivants du Code civil. Les conservateurs des hypothèques, greffiers des tribunaux de commerce et receveurs principaux des douanes seront tenus de fournir à l'adjudicataire sur la réquisition la copie littérale et intégrale de l'inscription prise par le Trésor.

Les frais de purge du privilège du Trésor seront ceux prévus pour la purge des hypothèques légales.

En ce qui concerne les immeubles, fonds de commerce ou navires vendus judiciairement avant la promulgation de la présente loi, le privilège du Trésor ne sera pas opposable aux acquéreurs si les formalités de purge prévues par la loi du 10 août 1922 ont été remplies soit avant, soit après les adjudications.

Art. 9. — L'article 14 de la loi du 10 août 1922 est complète par les dispositions suivantes. Pour les impositions qui pourront être comprises dans les rôles mis en recouvrement après le 31 décembre 1925 en exécution des décisions de la Commission supérieure ou à la suite d'informations judiciaires, le Trésor n'aura sur les immeubles, les fonds de commerce, les navires, les bâtiments de navigation fluviale de plus de 20 tonnes qu'une hypothèque générale. Cette hypothèque prendra rang à la date de son inscription.

Toutefois en cas d'annulation pour vices de forme par la Commission supérieure de décision de la Commission du premier degré la radiation ou la réduction des inscriptions de privilège prise en vertu des rôles émis à la suite des décisions annulées ne pourront être obtenues par le contribuable qu'après que la Commission du premier degré appelée à fixer

à nouveau les bases de l'imposition aura déclaré l'intéressé non imposable ou réduit le montant des bénéfices taxables.

Mention des nouveaux articles du rôle sera faite à la marge des inscriptions du privilège précédemment prises en vertu des rôles annulés. Ces inscriptions conserveront leur entier effet pour sûreté des nouvelles impositions, par le propriétaire des bâtiments. En cas de désaccord entre les experts le président du Tribunal de commerce de la situation du port désignera un tiers expert.

Si l'un des navires désignés à défaut d'immeuble pour servir d'assiette au privilège est victime d'un sinistre, l'indemnité due par l'assureur sera versée par privilège au Trésor alors même que l'exigibilité de la contribution extraordinaire serait suspendue, à moins toutefois qu'il n'en soit fait emploi intégral en immeuble ou navire lesquels demeureront grevés du privilège du Trésor.

Art. 10. — Dans les ventes par adjudication volontaire devant notaire il suffira que la notification du Trésor prévu à l'article 7 de la loi du 10 août 1922 contienne à défaut du prix le chiffre de la mise à prix.

Art. 2. — En cas de vente ou adjudication d'un fonds de commerce avec obligation pour l'acquéreur de prendre à dire d'expert le matériel ou les marchandises qui existent le jour de l'entrée en jouissance l'indication du prix des éléments du fonds dont la valeur ne sera pas fixée au moment de la vente sera remplacée dans la notification au Trésor par une évaluation approximative faite par le vendeur.

Art. 12. — Les dispositions de l'article 15 de la loi du 10 août 1922 sont applicables aux navires de mer; toutefois le contribuable qui désirera faire limiter le privilège du Trésor à défaut d'immeuble sur les navires qu'il indiquera à cet effet ne pourra offrir que des bâtiments ayant en fonds libres une valeur triple du montant des cotes mises en recouvrement et assurés contre tous les risques par un assureur d'une solvabilité notoire. La valeur des navires offerts en garantie sera à défaut d'accord et après consignation des frais d'expertise par le contribuable déterminée par l'administrateur de l'inscription maritime et un expert désigné.

Art. 13. — L'article 16 de la loi du 10 août 1922 est remplacé par les dispositions suivantes : les contribuables pourront éviter l'inscription du privilège du Trésor sur leurs biens en offrant les garanties énumérées par le troisième alinéa de l'article 19 de la loi du 25 juin 1920 pourvu que ces garanties aient au moins une valeur double des cotes mises en recouvrement et qu'elles ne consistent pas en fonds de commerce.

Toutefois lorsque les garanties consisteront en dépôt, soit de rentes sur l'Etat susceptibles d'être acceptées en paiement des impositions à la contribution extraordinaire dans les conditions prévues par l'article 61 de la loi du 31 décembre 1921, soit d'espèces, soit de bons ou obligations de la défense nationale remboursables au plus tard à la date de la venue à exigibilité de l'impôt ces garanties pourront représenter une valeur égale au montant de l'impôt augmenté s'il y a lieu des intérêts lorsqu'elles seront offertes par des redevables ayant formulé dans les délais légaux la déclaration prévue par les articles 4, 5 et 6 de la loi du 1^{er} juillet 1916.

Dans ces différents cas il sera délivré au contribuable par le trésorier général une attestation faisant connaître que le Trésor n'exercera pas son privilège sur ses immeubles, fonds de commerce et navires pour le recouvrement d'impositions comprises dans les rôles émis.

Art. 14. — Le premier alinéa de l'article 19 de la loi du 10 août 1922 est modifié ainsi qu'il suit.

En ce qui concerne les immeubles, navires et fonds vendus avant la promulgation de la présente loi, le privilège du Trésor ne sera pas opposable aux acquéreurs et aux prêteurs de bonne foi. Le privilège du Trésor est également primé le cas échéant par le privilège du vendeur de bonne foi.

Le second alinéa de l'article 19 de la loi du 10 août 1922 est modifié ainsi qu'il suit dans le cas où l'aliénation intervenue postérieurement au 10 janvier 1916 serait attaquée dans les conditions prévues par l'article 1167 du Code civil et l'article 26 de la loi du 1^{er} juillet 1916 comme fait en fraude des droits du Trésor, les juges pourront admettre même en matière d'aliénation à titre onéreux des présomp-

tions graves précises concordant ainsi que la preuve testimoniale quelque soit le prix de vente.

Art. 15. — Le dernier alinéa de l'article 20 de la loi du 10 août 1922 est remplacé par la disposition suivante :

Les salaires et émoluments afférents à ces formalités seront dus au conservateur des hypothèques suivants les tarifs en vigueur en ce qui concerne les greffiers des tribunaux de commerce et les receveurs principaux des douanes; un décret déterminera le taux des émoluments à allouer à l'occasion des inscriptions du privilège du Trésor déjà prises ou à prendre en conformité des dispositions de la loi du 10 août 1922.

Art. 16. — Les dispositions contenues dans les quatre articles précédents seront applicables à l'Algérie.

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
BIBLIOGRAPHIE	3
CHAPITRE PREMIER. — <i>Introduction</i>	5
Historique	5
Loi du 12 novembre 1808	8
Loi du 1 ^{er} juillet 1916	11
CHAPITRE II. — <i>Etude de la loi du 25 juin 1920</i>	18
Vote de la loi	20
Conséquences de cette loi	21
CHAPITRE III. — <i>Etude de la loi du 10 août 1922</i>	30
A) Historique	30
B) Effets du privilège vis-à-vis des tiers	42
a) Nécessité de l'inscription	42
b) Assiette du privilège	44
c) Forme de l'inscription	53
d) Délais d'inscription	56
e) Effets de l'inscription	59
f) Rang du privilège	65
g) Conflit des privilèges	73
C) Purge du privilège	75
a) Procédure	75
b) Personnes pouvant purger	85
c) Effet de la purge	88
d) Sanction du défaut de purge	92
e) Cas où la purge est impossible	99
D) Limitation du privilège	106
a) Nature du cantonnement	106
b) Cas où il y a lieu à cantonnement	108
c) Qui peut demander le cantonnement	110
d) Procédure du cantonnement	111

e) Effets du cantonnement	118
E) Dispense de l'inscription du privilège	120
F) Dispositions diverses	125
a) Subrogation.	125
b) Radiation et péremption de l'inscription du privilège	130
c) Sanctions pénales des actes frauduleux	134
d) Sanctions civiles des actes frauduleux	135
 APPENDICE. — Etude du projet de loi ayant pour objet de compléter et modifier la loi du 10 août 1922	
1 ^o Introduction	142
2 ^o Ventes judiciaires	143
3 ^o Modifications apportées à la loi du 10 août 1922. .	149
 CONCLUSION	
 ANNEXES :	
1 ^o Loi du 12 novembre 1808	161
2 ^o Loi du 1 ^{er} juillet 1916	162
3 ^o Loi du 25 juin 1920	174
4 ^o Loi du 10 août 1922	176
5 ^o Projet de loi ayant pour objet de compléter et de modifier la loi du 10 août 1922.	182

Imp. Jouve & Cie, 15, rue Racine, Paris. — 6264-24
